



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY VYBRANÝCH KATEGORIÍ
HMOTNÉHO MAJETKU**

ACCOUNTING AND TAX DEPRECIATIONS OF SELECTED CATEGORIES OF TANGIBLE ASSETS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Eva Drozdová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2021

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Eva Drozdová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a daně
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok: 2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Účetní a daňové odpisy vybraných kategorií hmotného majetku

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současné situace

– analýza právní úpravy

– systematizace získaných poznatků

Vlastní návrhy řešení

– návrh interní účetní směrnice

– doporučení pro daňovou optimalizaci

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je navrhnout směrnici pro účetní odpisy a dále pak kroky a opatření vedoucí k optimalizaci daňové zátěže ve spojitosti s odpisy vybraných kategorií hmotného majetku.

Základní literární prameny:

MEJZLÍK, Ladislav a kol. Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2216-5.

NIGRIN, Jiří. Hmotný a nehmotný majetek v podnikání. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-737-2.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 17., aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-063-8.

Zákon č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato práce je zaměřena na účetní a daňové odpisování majetku zařazeného do první a druhé odpisové skupiny. Cílem práce je navrhnout směrnici pro účetní odpisy a dále pak kroky a opatření vedoucí k optimalizaci daňové zátěže ve spojitosti s odpisy vybraných kategorií hmotného majetku. V teoretické části jsou vymezeny základní teoretické pojmy a vymezení, které jsou následně použity při zpracování analytické a návrhové části práce.

Klíčová slova

účetní odpisy, daňové odpisy, hmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, odpisový plán, daňová optimalizace

Abstract

This thesis is focused on accounting and tax depreciations of assets classified into the first and second depreciation groups. The aim of the thesis is to propose a directive for accounting depreciation and then steps and measures leading to the optimization of the tax burden in connection with depreciation of selected categories of tangible assets. The theoretical part defines the basic theoretical concepts and definitions, which are used in the processing of analytical and design part of the work.

Key words

Accounting depreciation, tax depreciation, tangible assets, tangible fixed assets, depreciation plan, tax optimization

Bibliografická citace

DROZDOVÁ, Eva. Účetní a daňové odpisy vybraných kategorií hmotného majetku [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-04-30]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135387>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 16.5.2021

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucímu této bakalářské práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odborné vedení při zpracování práce.

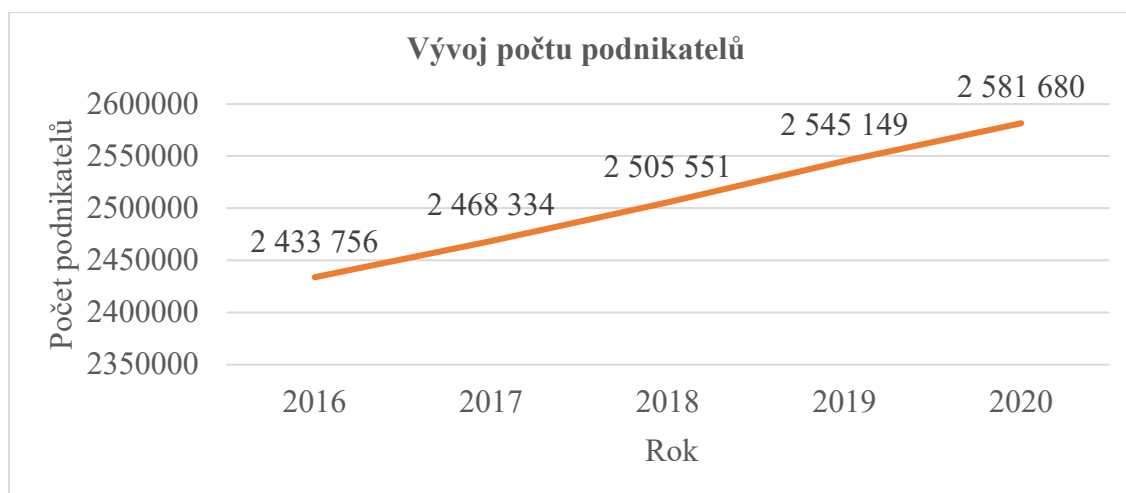
OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	15
1.1 Majetek podniku.....	15
1.2 Účetní odpisování.....	20
1.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek	21
1.2.2 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku	23
1.3 Daňové odpisování.....	25
1.3.1 Hmotný majetek	26
1.3.2 Odpisování hmotného majetku.....	29
2 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE	34
2.1 Analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu účetnictví.....	34
2.2 Analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu zákona o daních z příjmů	44
2.3 Komparace účetního a daňového odpisování.....	52
2.4 Nová legislativní úprava	55
2.4.1 Komparace stávající a nové legislativní úpravy	57
3 VLASTNÍ NÁVRHY PRÁCE	59
3.1 Představení společnosti	59
3.2 Pořízení nového osobního automobilu.....	60
3.2.1 Účetní odpisování.....	62
3.2.2 Daňové odpisování	63
3.3 Pořízení ojetého osobního automobilu.....	65
3.3.1 Účetní odpisování.....	68
3.3.2 Daňové odpisování	71
3.4 Přehled odpisů.....	73
3.5 Vyřazení osobního automobilu	77
3.6 Doporučení společnosti.....	78
ZÁVĚR	81
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	83
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	86

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ	87
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	88
SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ	90
SEZNAM VZORCŮ	91
SEZNAM PŘÍLOH.....	92

ÚVOD

„Podnikatel je člověk, který je nositelem a tvůrcem inovací, změn, velmi silně motivovaný k využívání podnikového, lidského i technického potenciálu. Podstatným rysem jeho osobnosti je tvořivost, schopnost přicházet s novými myšlenkami, využívat příležitosti nebo je dokonce vytvářet.“ (1, s. 4) Dle statistiky zveřejněné na webových stránkách ministerstva průmyslu a obchodu se každým rokem zvyšuje celkový počet podnikatelů (viz graf č. 1 níže).

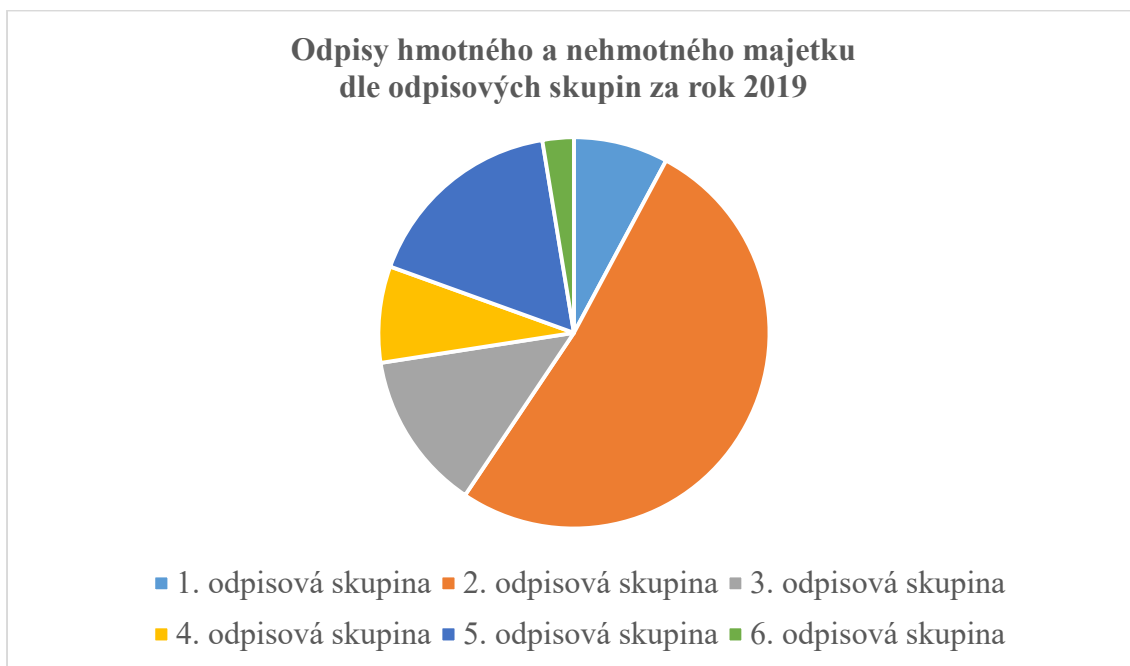


Graf č. 1: Vývoj počtu podnikatelů během let
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 2)

Podnikatel stojí v čele podniku. „Podnik je instituce vzniklá k výkonu podnikatelské činnosti, tedy podnikání.“ (1, s. 5) Základním cílem podnikání je dosažení zisku, to znamená převýšení výnosů nad náklady. Toho dosáhneme pomocí uspokojování potřeb zákazníků. To by samozřejmě nešlo bez majetku. „Majetkem podniku se rozumí souhrn všech věcí, peněz, pohledávek a jiných majetkových hodnot, které patří podnikateli a slouží k jeho podnikání.“ (1, s. 145) Jenže majetek se časem opotřebovává. Takové opotřebení se vyjadřuje odpisem.

Odpisy jsou rozděleny na účetní a daňové. Smyslem účetních odpisů je dodržení zásady pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti. Možnost daňových odpisů je stanovena zákonem, přesněji zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále se v práci používá zkratka ZDP). Výši daňového odpisu za daný rok je možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

Předmětem zájmu této bakalářské práce jsou účetní a daňové odpisy hmotného majetku. Na grafu č. 2 níže jsou znázorněny údaje o odpisech hmotného a nehmotného majetku z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2019. Jak je z daného grafu vidět, nejvíce majetku spadá do 2. odpisové skupiny, ve které jsou převážně samostatné movité věci. Z tohoto titulu se práce zabývá především tímto druhem majetku.



Graf č. 2: Odpisy hmotného a nehmotného majetku za rok 2019

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 3)

Práce je rozdělena do tří částí, a to teoretickou, analytickou a návrhovou část.

V teoretické části jsou vysvětleny základní pojmy, jako například majetek podniku, odpis, oprávky a zůstatková cena. Jsou zde vyjmenovány způsoby pořízení, odpisování i vyřazení majetku.

Druhá část bakalářské práce se zabývá analýzou právní úpravy odpisování hmotného a dlouhodobého hmotného majetku. V práci je prezentován postup od pořízení, odpisování až po vyřazení majetku z pohledu účetního a daňového. Zároveň jsou zde vymezena určitá rizika a problémová místa, jako například určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku (dále se v práci používá zkratka DHM) do užívání či ocenění majetku po předchůdci. Taktéž je zde provedena komparace stávající a nové legislativní úpravy.

V návrhové části bakalářské práce uvažuje modelový podnik ABC, s.r.o. nad pořízením osobního automobilu. Zvažuje zcela nový či ojetý osobní automobil. V rámci této části bude provedena komparace různých variant odpisů a následně vyhodnocena optimální varianta.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem této bakalářské práce je navrhnout opatření vedoucí k daňové optimalizaci za užití odpisů hmotného majetku a vytvořit vnitřní směrnici pro účetní odpisování vybraného typu majetku pro modelový podnik.

Mezi dílčí cíle práce patří:

- vymezení teoretických východisek a pojmů;
- popis a analýza právní úpravy odpisů;
- zhodnocení dopadu odpisování na základ daně a na účetnictví;
- zhodnocení legislativních změn v rámci daňového balíčku pro rok 2021.

Při zpracování bakalářské práce byly použity následující metody: srovnávání, analýza, syntéza, abstrakce a konkretizace.

Při srovnávání zjišťujeme podobnosti a odlišnosti u dvou či více objektů, metod nebo situací. (4, s. 19)

Srovnávání se prolíná napříč celou prací, je využito v teoretické, analytické i návrhové části. Porovnávají se hlavně rozdíly mezi účetním a daňovým odpisováním, jak v teoretické, tak i praktické rovině. Metoda srovnávání je použita taktéž ke zjištění rozdílů mezi stávající právní úpravou a novými legislativními změnami v analytické části práce.

Analýza je rozdělení zkoumaného objektu nebo jevu na dílčí části, které jsou následně důkladněji prozkoumány. Prozkoumání dílčích částí pomůže jev lépe pochopit. Analýza předpokládá, že vše je založeno na nějakém systému. Cílem analýzy je tento systém pochopit a zjistit, jak funguje. (4, s. 21)

Syntéza je opakem analýzy. Tato metoda spojuje dílčí části v celek, a tak pomáhá pochopit vnitřní fungování jevu. (4, s. 21)

Analýza a syntéza se vzájemně doplňují a dohromady tvoří celek. (4, s. 21)

Analýza a syntéza jsou použity, jak už název napovídá, v analytické části práce. Zde je provedena analýza právní úpravy účetního a daňového odpisování.

Metoda abstrakce spočívá v oddělení nepodstatných věcí od těch podstatných, čímž pomáhá zjistit obecné vlastnosti zkoumaného jevu. (4, s. 22)

Konkretizace je metoda, pomocí které aplikujeme obecně platné vlastnosti na určitý jev. (5, s. 42)

Metoda konkretizace je použita v části vlastních návrhů řešení bakalářské práce. Při zpracování této části práce se vychází z obecných předpokladů, které jsou použity na konkrétní podnik, tedy společnost ABC, s.r.o.

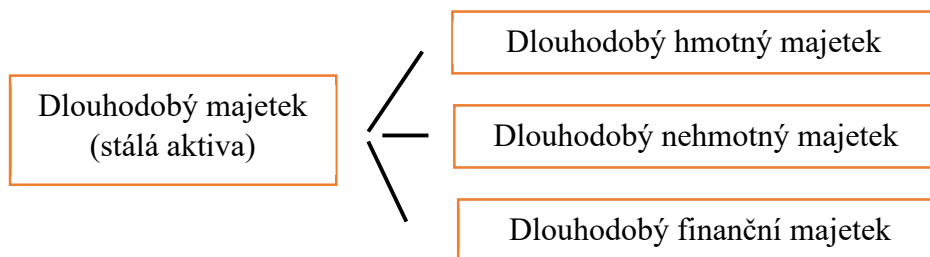
Bakalářská práce je zpracována podle stavu platného a účinného k 31.12.2020, není-li uvedeno jinak.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Tato část bakalářské práce je zaměřena na vymezení teoretických východisek a pojmů. Nejdříve je vysvětlen pojem majetek. Poté jsou vyjmenovány způsoby pořízení, odpisování a vyřazení hmotného majetku. Následně je zde dopodrobna rozebráno účetní a daňové odpisování vybraných kategorií majetku (za vybrané kategorie majetku se v této práci považuje majetek spadající do 1. a 2. odpisové skupiny).

1.1 Majetek podniku

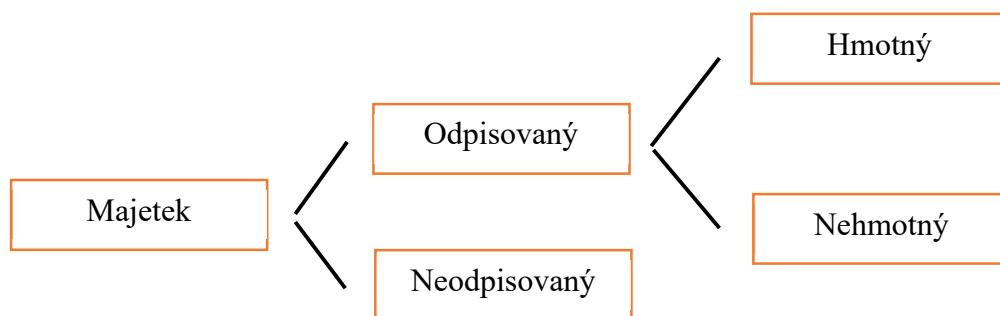
Pojem majetek podniku lze definovat vícero způsoby. V úvodu bylo zmíněno ekonomické pojetí tohoto termínu. V občanském zákoníku je majetek definován jako „*Souhrn všeho, co osobě patří.*“ (6, § 495) V účetnictví se majetek označuje také jako aktiva podniku. Ty jsou rozděleny na stálá aktiva (dlouhodobý majetek), oběžná aktiva (krátkodobý majetek) a přechodná aktiva. Stálá aktiva se dále dělí na dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek– toto rozdělení je graficky znázorněno na obrázku č. 1 níže.



Obrázek č. 1: Rozdělení dlouhodobého majetku dle zákona o účetnictví
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7)

Do oběžných aktiv se řadí zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Přechodná aktiva jsou příjmy příštích období a náklady příštích období.

Z pohledu ZDP se majetek dělí na odpisovaný a neodpisovaný majetek. Odpisovaný majetek se dále dělí na hmotný a nehmotný majetek (viz obrázek č. 2 níže).



Obrázek č. 2: Rozdělení majetku dle zákona o daních z příjmů
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Tato práce je zaměřena na vybrané kategorie dlouhodobého hmotného majetku z pohledu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále se používá zkratka ZoÚ) a na vybrané kategorie hmotného majetku z pohledu ZDP.

Pořízení majetku

Hmotný majetek (dále se používá zkratka HM) lze pořídit zejména:

- nákupem,
- vlastní výrobou,
- finančním leasingem (po skončení leasingu může nájemce majetek odkoupit, pokud splní určité podmínky), (9, s. 45)
- bezúplatným nabytím (dar),
- vklad do společnosti,
- zdědění,
- nové zjištění. (10, s. 15)

Odpisování majetku

Každý majetek se časem opotřebovává. Opotřebení může být morální a fyzické. Morální opotřebení vzniká vlivem pokroku technologie, to znamená, že vychází nové, modernější a lepší přístroje. Fyzické opotřebení je způsobeno používáním majetku. Míra opotřebení se vyjadřuje pomocí odpisů. Součet odpisů se nazývá oprávky. Přesněji oprávky k majetku vyjadřují součet odpisů po dobu dosavadního odpisování a snižují hodnotu tohoto majetku. Majetek se odepisuje, dokud se oprávky nerovnájí výši jeho ocenění. (11, § 15)

$$\text{Oprávky} = \sum \text{všech dosavadních odpisů} \quad (1)$$

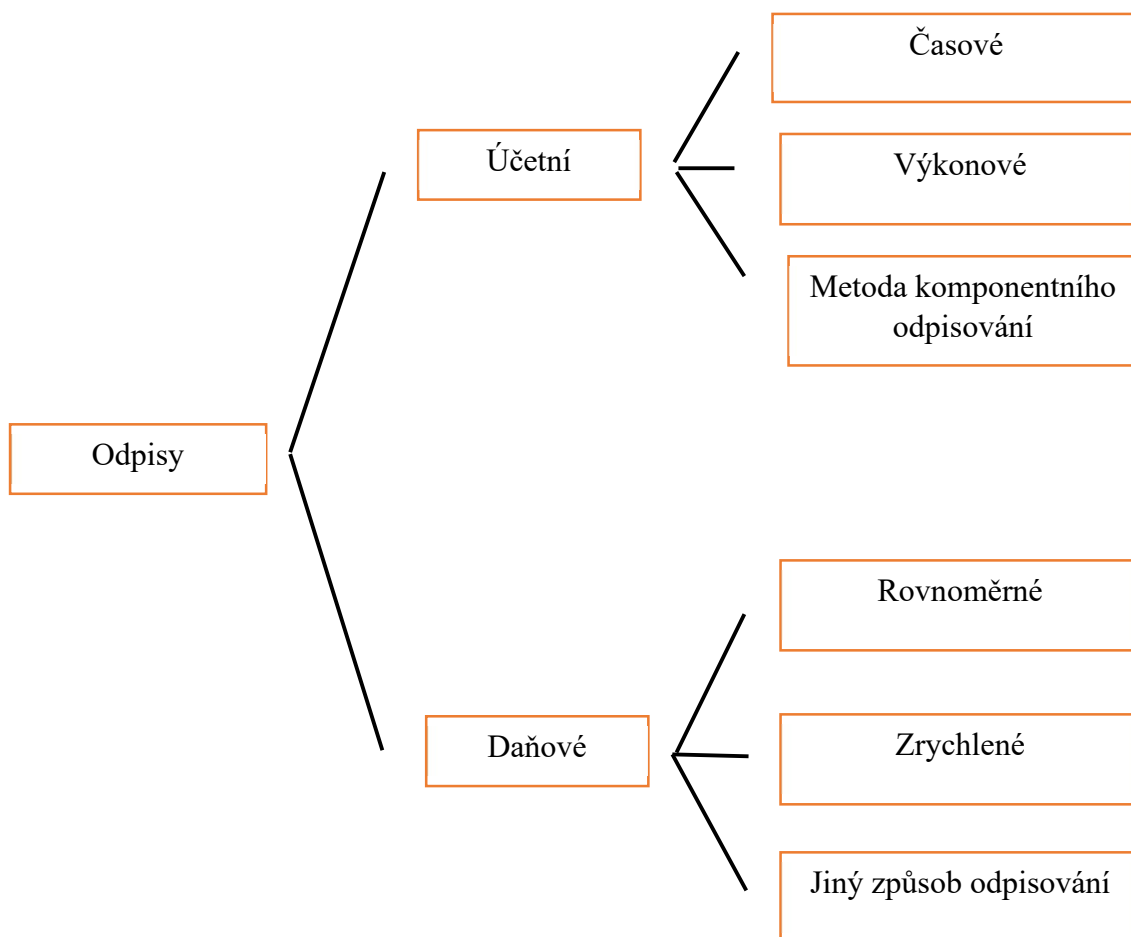
Po odečtení opravek od ceny majetku, která byla zjištěná jeho oceněním (vstupní cena – dále se používá zkratka VC), zjistíme zůstatkovou cenu majetku. Zůstatková cena (dále se používá zkratka ZC) vyjadřuje aktuální hodnotu daného majetku.

$$\text{Zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky} \quad (2)$$

Odpisy se počítají za zdaňovací období, tím je:

- a) kalendářní rok
- b) hospodářský rok
- c) účetní období, pokud je delší než po sobě jdoucích 12 měsíců (8, § 21a)

Na obrázku č. 3 níže je zobrazeno schéma odpisování majetku.



Obrázek č. 3: Schéma odpisů
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7, 8)

Funkce odpisů

Na funkci odpisů se můžeme dívat ze dvou stran, a to z pohledu firmy a z pohledu státu.

Z pohledu firmy odpisy plní funkci nákladovou a zdrojovou. Díky odpisům je postupně přenášena hodnota dlouhodobého majetku do nákladů, to je nákladová funkce. Zdrojová funkce odpisů spočívá v tom, že hodnota odpisů se každý rok započítává do nákladů, ale reálně žádné peníze z firmy neodcházejí, tím se tvoří finanční prostředky pro nákup nového majetku (až se starý opotřebovaný majetek vyřadí). (12)

Z pohledu státu odpisy plní funkci fiskální a rozvojovou. Fiskální funkce spočívá v tom, že odpisy majetku mají vliv na příjem státu. Čím vyšší bude výše odpisů, tím nižší bude příjem státu z daně z příjmu daný rok. To znamená, že stát chce, aby se majetek odpisoval co nejdéle, aby měl vyšší okamžitý výnos. Na druhou stranu čím rychleji se majetek bude odpisovat, tím rychleji se budou nakupovat nové stroje a nový majetek, čímž se budou rozvíjet firmy a s nimi i hospodářství celého státu, to je funkce rozvojová. Tyto funkce jsou v podstatě svými opaky a je žádoucí najít mezi nimi rozumný kompromis. (12)

Odpis vs. opravná položka

Opravná položka představuje dočasné snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, tvoří se na základě inventarizace majetku. To je hlavní rozdíl mezi odpisem a opravnou položkou. Odpis vyjadřuje trvalé snížení hodnoty majetku, kdežto opravná položka pouze dočasné. Až pomine důvod pro snížení hodnoty majetku, opravná položka se rozpustí buď částečně nebo úplně.

Opravné položky se evidují v rozvaze ve sloupci korekce u položky dlouhodobého hmotného majetku. (11, § 16)

Opravné položky na zvýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku se zásadně netvoří.

Technické zhodnocení

Aby se dal majetek dlouho užívat, je třeba na něm provádět údržbu, opravy a technické zhodnocení (dále se používá zkratka TZH). Údržbou se rozumí „*soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady, tzn. práce spíše preventivního charakteru. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození majetku za účelem jeho uvedení*

do předchozího nebo provozuschopného stavu.“ Oprava ani údržba majetku nespadá do technického zhodnocení. Vymezení daných pojmů lze najít pouze v účetních předpisech, ovšem pojem technické zhodnocení je vymezeno jak v ZDP, tak i účetními předpisy. (13, s. 73)

Technickým zhodnocením se dle ZDP rozumí *„výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. (Tato částka je platná od roku 1998 do roku 2020.) Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad).“* (8, § 33)

Cena technického zhodnocení hmotného majetku provedeného po uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání vstupuje do vstupní ceny majetku. Poté se pro tuto částku používá pojem „zvýšená vstupní cena“. Také je třeba cenu tohoto technického zhodnocení přičíst k zůstatkové ceně tohoto majetku, poté se používá pojem „zvýšená zůstatková cena“. (8, § 29)

Technické zhodnocení je dle účetních předpisů definováno jako *„zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav“*. (13, str. 76)

Vyřazení majetku

Majetek se vyřazuje ze společnosti zejména:

- prodejem,
- likvidací,
- bezúplatným převodem (dar),
- vklad majetku do jiné společnosti,
- v důsledku škody nebo manka,
- převodem z podnikání do osobního užívání. (14)

1.2 Účetní odpisování

Účetní odpisy je nutné evidovat z důvodu dodržení účetních zásad. Účetnictví musí podávat věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. *„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, zobrazení je poctivé, když jsou v něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.“* (7, § 7)

Účetní odpisy provádí účetní jednotka, která o majetku účtuje a používá ho. Majetek se odpisuje do výše, která je stanovena oceněním daného majetku. (7, § 28)

Lze odpisovat podle času, výkonu nebo metodou komponentního odpisování. (15, § 56)

Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (14)

Právní úprava účetního odpisování

Regulace účetních odpisů je upravena následujícími předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,
- Český účetní standard pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů č. 013, ve znění pozdějších předpisů (dále se používá zkratka ČÚS),
- Interpretace národní účetní rady (dále se používá zkratka NÚR): zejména I-5: Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku).

1.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Aby byl majetek považován za dlouhodobý, musí být jeho doba použitelnosti delší než 1 rok. Majetek, který spadá do dlouhodobého hmotného majetku je vymezen ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Pro účely této práce jsou to zejména hmotné movité věci a jejich soubory.

Pořízený majetek se stává dlouhodobým hmotným majetkem poté, co je uveden do stavu způsobilého užívání (tzn. jeho dokončení, splnění technických funkcí a určitých povinností pro užívání). (15, §7)

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Existují různé způsoby ocenění dlouhodobého hmotného majetku, patří mezi ně ocenění pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady.

Pořizovací cena = cena, za kterou byl majetek pořízen

$$+ \text{náklady s pořízením související} \quad (3)$$

Mezi náklady spojené s pořízením se řadí zejména náklady na „*přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (například odměna za poradenské služby a zprostředkování), úroky, clo, dopravné, montáž, licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání.*“ (15, § 47)

Naopak mezi tyto náklady se neřadí náklady na „*opravy a údržbu, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků, náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami, náklady spojené s přípravou vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.*“ (15, § 47)

V případech bezúplatného nabytí dlouhodobého hmotného majetku nebo v případě, že majetek vytvořený vlastní činností nelze ocenit vlastními náklady se hodnota majetku stanoví reprodukční pořizovací cenou. (7, § 25) „*Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.*“ (7, § 25)

Pokud by byl dlouhodobý hmotný majetek pořízen směnnou smlouvou, jsou dvě varianty ocenění. První variantou je, když je v dané smlouvě sjednaná cena, v tom případě

se majetek ocení pořizovací cenou. Druhá varianta je, když ve smlouvě není sjednaná cena, v tom případě se majetek ocení reprodukční pořizovací cenou. (15, § 47)

Vlastními náklady se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje v případě, kdy byl vytvořen vlastní činností. Vlastními náklady se rozumí „*přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.*“ (7, § 25)

Zjednodušeně řečeno, pokud byla za dlouhodobý hmotný majetek zaplacená určitá částka, majetek bude oceněn pořizovací cenou (tzn. kolik majetek stál plus náklady, co s pořízením souvisejí). Pokud byl majetek vytvořen vlastní výrobou, poté je za cenu majetku považována částka, která byla na výrobu vynaložena, tzn. vlastní náklady na pořízení. A pokud nelze určit cenu pořizovaného majetku jiným způsobem, použije se reprodukční pořizovací cena.

Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odpisování

Z účetního odpisování je vyloučen nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání a najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný majetek, není-li zákony stanoveno jinak. (15, § 56)

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky klasifikuje drobný dlouhodobý hmotný majetek jako hmotné movité věci, které se používají déle než jeden rok a jejich cena je rovna nebo vyšší než 3 000 Kč a zároveň je nižší nebo rovna 40 000 Kč. Je v kompetenci účetní jednotky (dále se používá zkratka ÚJ) hranici změnit.

Do drobného dlouhodobého hmotného majetku se řadí:

- majetek z drahých kovů (pokud nejsou DHM),
- předměty pořízené formou finančního leasingu (nebo bezúplatně nabyté), které nejsou dražší než 40 000 Kč,

- věcná břemena k pozemku a stavbě (vyjma užívacího práva), pokud nejsou jejich součástí, a to do výše 40 000 Kč. (11, § 14)

Pokud by byl zvolen nižší limit, takový majetek by se účtoval jako DHM nebo DNM a výše jeho účetních odpisů by byla považována za daňový výdaj dle § 24 odst. 2 písm. v). Movité věci pod limit stanovený účetní jednotkou se zaúčtují jako náklad na účet 501 Spotřeba materiálu. (16, s. 44)

1.2.2 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje na základě odpisového plánu. Poplatník může zvolit mezi časovým, výkonovým a komponentním odpisováním.

Odpisový plán

ZoÚ nařizuje účetním jednotkám, které účtují o majetku a používají ho, sestavit odpisový plán, podle kterého odpisují majetek v průběhu jeho používání. (7, § 28) Odpisový plán se v průběhu let odpisování aktualizuje. Daný majetek se odpisuje pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. Účetní jednotka může zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Tou se rozumí částka, kterou by účetní jednotka mohla získat při vyřazení majetku, například pokud by ho prodala. V tom případě by se musela zbytková hodnota zahrnout do odpisového plánu tak, aby se součet odpisů a předpokládaná zbytková hodnota rovnala ocenění majetku. (15, § 56)

„Účetní jednotky neprovádějí účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích.“ (15, § 56)

Časové odpisy

Účetní odpisy, které se stanovují s ohledem na čas. Dělí se na:

- rovnoměrné (lineární) odpisy,
- zrychlené (degresivní) odpisy,
- zpomalené (progresivní) odpisy.

Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

Účetní jednotka si stanoví, jak dlouho bude dlouhodobý hmotný majetek odpisovat. Na základě toho se stanoví měsíční odpis jako podíl výše ocenění majetku a počet měsíců odpisování.

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{výše ocenění majetku}}{\text{předpokládaná doba odpisování (v měsících)}} \quad (4)$$

V případě, že chce účetní jednotka zjistit výši ročního odpisu, násobí měsíční odpis počtem měsíců v daném roce, kdy je majetek zařazený v užívání. Účetní odpisy nemusí být každý měsíc stejné. Jejich výše je na dané účetní jednotce.

Zrychlené (degresivní) odpisy

Při této metodě odpisování jsou v prvních letech odpisy vyšší a časem se snižují.

Roční odpis se vypočítá pomocí následujícího vzorce.

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)} \quad (5)$$

VC = výše ocenění majetku

t = předpokládaná doba odpisování

i = počet let dosavadního odpisování (17, s. 13)

Zpomalené (progresivní) odpisy

Při této metodě odpisování jsou v prvních letech odpisy nižší a časem se zvyšují (v praxi se používá spíše výjimečně).

Výkonové odpisy

Pokud účetní jednotka zvolí u daného majetku výkonové odpisy, tak se vychází z odvedené práce – tedy výkonu. Poté je výkonový odpis stanoven jako podíl výše ocenění majetku a počtu výrobků, které je majetek schopen vyrobit za dobu jeho životnosti.

$$\text{Výkonový odpis} = \frac{\text{výše ocenění majetku}}{\text{počet výrobků, které je majetek schopen vyrobit}} \quad (6)$$

Poté se výkonový odpis násobí počtem výrobků, které byly majetkem vyrobeny za daný rok.

Metoda komponentního odpisování

Metoda komponentního odpisování je vymezena ve vyhlášce, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. V případě, že chce účetní jednotka používat metodu komponentního odpisování, musí vymezit:

- druh majetku, u kterého tuto metodu bude používat,
- průběh používání,
- způsob určení komponenty, včetně jejího ocenění.

Toto vymezení musí účetní jednotka doložit účetním záznamem. Komponentou se rozumí část majetku, u které je výše ocenění významnou částí ocenění celého majetku. Doba odpisování komponenty se musí výrazně lišit od doby odpisování celého majetku. Poté se odpisuje zvlášť komponenta a zvlášť zbylá část majetku. V případě výměny komponenty se od ocenění majetku odečte výše dané komponenty a přičte se cena nové komponenty, včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a včetně nákladů souvisejících s její výměnou. (15, § 56a)

„O daném majetku a jeho oprávkách se účtuje jako o celku a také se jako celek vykazuje.“
(15, § 56a)

1.3 Daňové odpisování

Daňové odpisování je důležité z důvodu určení základu daně (dále se používá zkratka ZD). Odpisování lze zahájit po uvedení hmotného majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Celoroční odpis lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného poplatníkem na začátku i na konci zdaňovacího období. Poloviční odpis se uplatní z hmotného majetku, pokud byl evidovaný na začátku zdaňovacího období a

- k jeho vyřazení došlo v průběhu zdaňovacího období,
- v průběhu zdaňovacího období byl převeden jiné fyzické či právnické osobě,
- v průběhu zdaňovacího období došlo k ukončení činnosti,

- v průběhu zdaňovacího období došlo k ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku.

Poloviční odpis se uplatní i v případě, že poplatník nabyl majetek v průběhu zdaňovacího období a pokračuje v odpisování po jiném poplatníkovi. (8, § 26)

Daňové odpisování je možné přerušit, avšak při dalším odpisování je nutné pokračovat, jako by k přerušení nedošlo. (8, § 26)

Poplatník si může vybrat, jaký způsob odpisování zvolí. Má na výběr mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním (pokud zákon nestanoví jinak).

Právní úprava daňového odpisování

Daňovým odpisováním se zabývá primárně zákon č. 586/1992 Sb., tedy zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

1.3.1 Hmotný majetek

Majetek, který spadá do hmotného majetku je vymezen v ZDP. Pro tuto práci jsou to zejména:

- samostatné hmotné movité věci (nebo jejich soubory), pokud je jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a budou se používat déle než 1 rok. (8, § 26)

Za samostatné hmotné movité věci se považují i výrobní zařízení (a to i ty zařízení a předměty, které slouží k provozování služeb a tvoří jeden celek s budovou, ale jsou k ní pevně připojeny). Za hmotný majetek se dle ZDP nepovažují zásoby. (8, § 26)

„Souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí. Soubor hmotných movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.“ (8, § 26)

Pro to, aby se majetek stal hmotným majetkem, musí být uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání (to znamená dokončení věci a splnění určitých funkcí a povinností, dle zvláštních právních předpisů). (8, § 26)

Vstupní cena hmotného majetku

Vstupní cenou hmotného majetku se dle ZDP rozumí:

- pořizovací cena (úplatné pořízení majetku),
- vlastní náklady (vlastní režii vyrobený majetek),
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva (tento majetek zůstává ve vlastnictví věřitele),
- reprodukční pořizovací cena u ostatního majetku (dle zvláštního právního předpisu o oceňování),
- pokud byl majetek nabyt bezúplatně, cena se určí podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí → touto cenou je cena obvyklá.

Obvyklou cenou se rozumí „cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.“ (18, § 2)

- přepočtená zahraniční cena,
- u veřejně prospěšného poplatníka se cena převezme od účetní jednotky, která o tomto majetku účtovala naposledy, a to pokud byl majetek převeden bezúplatně nebo převeden mezi vybranými účetními jednotkami podle právních předpisů upravujících účetnictví,

- pokud je majetek ve spoluvlastnictví, u spoluvlastníka je vstupní cenou výše hodnoty jeho spoluvlastnického podílu. (8, § 29)

Vstupní cena hmotného majetku se snižuje například o poskytnuté dotace za státního rozpočtu a další dotace, které byly poskytnuty na pořízení nebo technické zhodnocení majetku (pokud nebyly zaúčtovány dle zvláštního právního předpisu ve prospěch výnosů). Obdobné je to i u majetku vytvořeného vlastní činností. (8, § 29)

„Do vstupní ceny hmotného majetku lze zahrnout i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku.“ (8, § 29)

Pokud dojde ke zvýšení nebo snížení vstupní ceny u majetku, který se již odpisuje, z jiného důvodu, než je technické zhodnocení, odpis se stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu). (8, § 29)

Poplatník, který pokračuje v odpisování po původním odpisovateli navýší odpisování o částky, které se staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví. (8, § 29)

Dá se říct, že základ pro stanovení vstupní ceny hmotného majetku z pohledu ZDP je podobný, jako způsob ocenění dlouhodobého hmotného majetku z pohledu ZoÚ, avšak ne zcela totožný.

Hmotný majetek vyloučený z odpisování

ZDP vylučuje z odpisování:

- bezúplatně nabytý majetek na základě smlouvy o finančním leasingu (pokud výdaje, které souvisejí s pořízením nejsou vyšší než 40 000 Kč),
- umělecké dílo (je hmotným majetkem, ale není součástí stavby nebo budovy), majetek, který má muzejní nebo galerijní hodnotu (také soubory tohoto majetku v muzeích nebo jiných památkových objektech), stálé výstavní soubory, knihovní fondy knihoven jednotné soustavy (případně jiné fondy),
- movitá kulturní památka (nebo jejich soubory),

- hmotný majetek, který byl převzatý bezúplatně na základě povinnosti dle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku (které byly zjištěny podle zvláštního právního předpisu), pokud jsme je při zjištění nezaúčtovali ve prospěch výnosů,
- převodem práva věřitelem nabytý hmotný movitý majetek v důsledku zajištění dluhu (po danou dobu odepisuje původní odpisovatel, pokud uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce),
- hmotný majetek, u kterého odpisy (nebo položky s podobným charakterem) neuplatňuje odpisovatel podle ZDP, ale jiná osoba, a to u pronajatého majetku nebo u hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu,
- hmotný majetek, který byl nabytý:
 - darováním,
 - plněním ze svěřenského fondu,
 - z rodinné fundace,

pokud bylo nabytí tohoto majetku osvobozeno od daně z příjmů nebo nebylo předmětem daně. (8, § 27)

Drobný majetek

Zákonem o daních z příjmu je stanoveno, že aby byl majetek považován za hmotný, musí jeho hodnota přesáhnout částku 40 000 Kč. Aby byl majetek považován za nehmotný, musí jeho hodnota přesáhnout částku 60 000 Kč. Majetek, který danou výši nepřekročí spadá do kategorie tzv. drobného hmotného a nehmotného majetku.

1.3.2 Odpisování hmotného majetku

Odpisování hmotného majetku se řídí ZDP, ve kterém je stanoveno, kdo je odpisovatel, jakým způsobem se hmotný majetek zatřídí do odpisových skupin, jak dlouho se bude daný majetek odpisovat a také způsoby odpisování hmotného majetku. Mezi dané způsoby patří rovnoměrné a zrychlené odpisování. Další možností je komponentní odpisování, časové, výkonové a mimořádné.

Odpisovatel

Odpisovatelem se dle ZDP rozumí poplatník, který je oprávněn odpisovat hmotný majetek. Tím je:

- ten, kdo má k danému majetku vlastnické právo,
- organizační složka státu pověřená k hospodaření s majetkem státu,
- státní organizace oprávněná k hospodaření s majetkem státu (např. státní příspěvková organizace, státní podnik),
- příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí, které zřizovatel svěřil hmotný majetek k hospodaření,
- dobrovolný svazek obcí u hmotného majetku, který vložila členská obec,
- podílový fond, kterého je hmotný majetek součástí,
- svěřenecký fond, kterého je hmotný majetek součástí,
- obchodní korporace, která nastupuje po obchodní korporaci, která zaniká nebo se rozděluje při přeměně. (8, § 28)

Odpisové skupiny

Majetek se dělí do odpisových skupin, které vystihují dobu opotřebení majetku, proto je u každé odpisové skupiny uveden počet let, po které se bude majetek odpisovat (viz tabulka č. 1 níže). Podrobný rozpis rozdělení majetku do první a druhé odpisové skupiny je uveden v příloze č. 1 této bakalářské práce.

Tabulka č. 1: Počet let odpisování majetku dle odpisových skupin
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Odpisová skupina	Počet let odpisování
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30

Odpisová skupina	Počet let odpisování
6	50

Rovnoměrné odpisy

Hmotný majetek se rozdělí do odpisových skupin, ke kterým jsou přiděleny maximální roční odpisové sazby, které jsou vypsány v tabulce č. 2 níže.

Tabulka č. 2: Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Roční odpis se pak stanoví jako setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Poplatník může použít i nižší sazbu, než je uvedena v tabulce, ale poté si nemůže uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 ZDP.

$$\text{Roční odpis v prvním roce} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{sazba v prvním roce odpisování}}{100} \quad (7)$$

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{sazba v dalších letech odpisování}}{100} \quad (8)$$

$$\text{Roční odpis při zvýšení vstupní ceny} = \frac{\text{zvýšená vstupní cena} \cdot \text{sazba pro zvýšenou vstupní cenu}}{100} \quad (9)$$

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (8, § 31)

Pokud poplatník použije zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20, 15 nebo 10 %, sazby se liší a je možné je najít v § 31 odst. 1, písmeno b), c) a d) ZDP.

Zrychlené odpisy

Majetek se rozdělí do odpisových skupin, ke kterým jsou přiděleny koeficienty pro zrychlené odpisování (viz tabulka č. 3).

Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Při zrychleném odpisování se odpis v prvním roce stanoví jako podíl vstupní ceny a koeficientu v prvním roce odpisování. V dalších letech odpisování se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem a počtem let dosavadního odpisování.

$$\text{Roční odpis v prvním roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient v prvním roce odpisování}} \quad (10)$$

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let dosavadního odpisování}} \quad (11)$$

$$\text{Roční odpis v roce zvýšení vstupní ceny} = \frac{2 \cdot \text{zvýšená zůstatková cena}}{\text{koeficient pro zvýšenou vstupní cenu}} \quad (12)$$

$$\text{Roční odpis v dalších letech po zvýšení vstupní ceny} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro zvýšenou vstupní cenu} - \text{počet let po dobu odpisování ze zvýšení vstupní ceny}} \quad (13)$$

Za určitých podmínek stanovených v §32 odst. 2 písmeno a) ZDP, si může odpisovatel zvýšit odpis v prvním roce o 20, 15 a 10 % vstupní ceny hmotného majetku.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (8, § 32)

Jiný způsob odpisování

- Výkonové odpisování je možné použít „při odpisování matric, zápustek, forem, modelů a šablon spadajících pod kódy 25.73.50 a 25.73.60 Klasifikace produkce CZ-CPA“. (13, s. 93)

$$\text{Výkonový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet vyrobených odlitků nebo výlisků}} \quad (14)$$

- Mimořádné odpisy

Nový majetek, který spadá do odpisové skupiny 1 nebo 2 je možné odepsat mimořádnými odpisy v průběhu 12 nebo 24 měsíců. (13, s. 94)

V souvislosti s pandemií Covid-19 byla v roce 2021 zavedena možnost uplatnění mimořádných odpisů na majetek pořízený od 1.1.2020 do 31.12.2021 (podrobněji rozepsáno v kapitole č. 2.4 této bakalářské práce).

2 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE

V této části bakalářské práce bude provedena analýza právní úpravy a také zde bude uvedeno, jak postupovat při pořízení, odpisování a vyřazení majetku. Bude zde srovnání jednak pohledu na majetek z účetního a daňového hlediska, ale také srovnání nové legislativní úpravy s tou stávající.

2.1 Analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu účetnictví

Analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu účetnictví obsahuje analýzu právní úpravy, rizika a problémová místa ve vztahu k pořízení, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku. Při pořízení, užívání a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku ÚJ postupuje dle vlastní vnitropodnikové směrnice. Postup je následující. Nejdříve je třeba určit způsob pořízení a na základě toho způsob ocenění DHM. Poté se určí nejvhodnější způsob odpisování a majetek se po dobu své životnosti odpisuje. Na majetku je možné provést technické zhodnocení a po úplném odepsání (či z jiných důvodů) se majetek vyřadí.

Tabulka č. 4: Postup z pohledu účetnictví
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:7)

Postup
1. Způsob pořízení
2. Způsob ocenění majetku + jeho výše
3. Doba použitelnosti
4. Určení způsobu odpisování
5. Zařazení do užívání
6. Odpisování majetku
7. Případné TZH
8. Vyřazení majetku

Vyhotovení interní směrnice

ÚJ si vyhotoví interní směrnici pro dlouhodobý majetek, podle které postupuje při jeho pořízení, užívání i vyřazení. Součástí směrnice by mělo být vymezení dlouhodobého majetku, účtování o něm, informace o způsobu ocenění, technickém zhodnocení, zařazení majetku do užívání a jeho vyřazení, odpisový plán, inventarizace dlouhodobého hmotného majetku, změny v odpisování a informace do přílohy v účetní závěrce. (19)

Výše zmíněný odpisový plán by měl obsahovat alespoň:

- metodu odpisování (tj. jaká metoda odpisování bude použita u určitého druhu majetku),
- předpokládanou dobu používání, případně způsob, jakým byla doba používání stanovena a velikost odpisů (procentuálně), která z toho vyplývá,
- soupis odpisovaného majetku pro příslušné účetní období,
- zda se v odpisech počítá s předpokládanými náklady na likvidaci a s výnosem z likvidace daného majetku,
- v odpisovém plánu by mělo být stanoveno, že pokud majetek není používán, bude zastaveno jeho odpisování (pokud nedochází k trvalému snížení hodnoty tohoto majetku a pokud délka období, kdy se daný majetek nepoužívá, přesáhne hodnotu, která je stanovena v tomto odpisovém plánu),
- druhy majetku, které se zařadí do dlouhodobého majetku, přestože nedosáhnou na hranici stanovenou danou účetní jednotkou. (20, s. 39)

V rámci zjednodušení by mohl odpisový plán obsahovat i určité skupiny majetku, u kterých by se mohla doba používání podobat. Bylo by vhodné do odpisového plánu zařadit také: pravidla pro zařazení a vyřazení dlouhodobého majetku, určit osoby odpovědné za zařazení a vyřazení majetku. (20, s. 39)

Odpisový plán nemusí být konstruovaný tak, že oprávky dosáhnou celkové výše ocenění majetku. Účetní jednotka může zohlednit zbytkovou hodnotu majetku, přičemž musí být zohledněny i náklady na vyřazení majetku. Je třeba dát si pozor na to, aby souhrn vykázaných odpisů a zbytkové hodnoty majetku nepřesáhl výši ocenění majetku dle účetnictví.

„Aplikací této techniky lze dosáhnout toho, že v okamžiku vyřazení a prodeje majetku nebude výsledek hospodaření významným způsobem ovlivněn.“ (13, s. 79)

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Prvním krokem při pořízení majetku je stanovení ceny. Ta závisí na způsobu pořízení. Jak stanovit způsob ocenění je uvedené v ZoÚ a vyhlášce 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. V tabulce níže jsou uvedeny příklady, jak stanovit cenu majetku dle způsobu pořízení.

Tabulka č. 5: určení ocenění DHM

(Zdroj: Vlastní zpracování dle:7)

Způsob pořízení	Ocenění DHM
Nákupem	Pořizovací cena
Vlastní výrobou	Vlastní náklady (pokud to není možné, reprodukční pořizovací cena)
Bezúplatné nabytí	Reprodukční pořizovací cena

Poté co je stanovena cena, je třeba zaměřit se na její výši a dobu použitelnosti majetku. Pokud je doba používání delší než 1 rok, majetek spadá do dlouhodobého majetku. Je třeba zdůraznit, že „dobou použitelnosti“ v souvislosti se zařazením majetku je myšlena doba, po kterou je možné daný majetek používat, tedy ne doba, po kterou podnik plánuje majetek používat. (13, s. 62) Pokud je cena vyšší než hranice, kterou si stanovila účetní jednotka, je třeba zaevidovat tento majetek do účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek. Pokud je cena nižší, majetek se řadí do drobného dlouhodobého majetku. Postup účtování při pořízení dlouhodobého majetku je vymezen v ČÚS č. 013. Níže je uvedeno pár příkladů účtování pořízení DHM.

Účetní případ	MD	D
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku na základě faktury přijaté	042	321
DPH z pořízení DHM	343	321
Úhrada přijaté faktury z bankovního účtu	321	221
Zařazení DHM	022	042

Pořízení drobného hmotného majetku na základě faktury přijaté	501	321
DPH z pořízení drobného hmotného majetku	343	321
Úhrada faktury přijaté z bankovního účtu	321	221
Převod majetku z osobního užívání do podnikání	042	491
Zařazení do užívání	022	042
Pořízení majetku darováním do společnosti	042	413
Zařazení do užívání	022	042

Vymezení problematických situací v oblasti pořízení DHM

V tabulce níže jsou vymezeny problematické aspekty v oblasti pořízení DHM a jejich řešení dle interpretací NÚR.

Tabulka č. 6: Problematické aspekty v oblasti pořízení DHM
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 21)

Problém	Řešení	Právní úprava
Stanovení okamžiku zahájení pořízení DHM	<ul style="list-style-type: none"> - náklady, které nemají přímou souvislost s budoucím DHM nevstupují do pořizovací ceny DHM, - od okamžiku, kdy se ÚJ rozhodne řešit pořízení nového majetku se položky s pořízením související stávají oceněním DHM a ÚJ je zachytí na účet 042 (jako důkaz může sloužit např. zápis z jednání představenstva, písemné rozhodnutí jednatele o zahájení prací spojených s pořízením majetku nebo datum na písemném zpracování projektu), - běžným provozním nákladem v době vzniku (před stanovením okamžiku, od kdy jsou položky součástí ocenění DHM) jsou především: → stanovení koncepce - vymezení okruhu 	- Interpretace NÚR I-5

Problém	Řešení	Právní úprava
	<p>cílů,</p> <p>→ marketing,</p> <p>→ průzkum trhu,</p> <p>→ výběrové řízení, tendr,</p> <p>→ náklady na vyřazení stavby.</p> <p>(21, s. 63)</p>	
Ocenění majetku po předchůdci	<p>- ocenění brutto hodnoty:</p> <p>→ ocenění v účetních hodnotách předchůdce se pro stanovení brutto hodnoty majetku použije netto hodnota v účetnictví předchůdce,</p> <p>→ pro ocenění brutto hodnoty majetku se použije reálná hodnota (v takových případech jsou oprávky a opravné položky vždy nulové),</p> <p>- pokud k nabytí majetku došlo z důvodu reorganizace propojených osob, je možné přebírat brutto hodnotu, oprávky i opravné položky po předchůdci,</p> <p>- při převzetí odepisovatelného majetku je nutno přehodnotit odpisový plán</p> <p>- v příloze je nutno popsat, jak byl majetek po předchůdci přeceněn.</p> <p>(21, s. 185)</p>	<p>- § 24 odst. 3, písm. a) ZoÚ</p> <p>- Interpretace NÚR I-25</p>
Určení okamžiku zařazení DHM do užívání	<p>- pro zařazení DHM do užívání je třeba, aby byl majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, to je podmíněno:</p> <p>→ splněním technicko-ekonomických funkcí,</p>	<p>- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení</p>

Problém	Řešení	Právní úprava
	<p>→ právními aspekty,</p> <p>- pokud se doba u výše uvedených podmínek nerovná, ÚJ musí zvolit postup, který respektuje ekonomickou podstatu transakce a nezastírá skutečný stav:</p> <p>→ pokud ÚJ čeká na vydání osvědčení příslušnou veřejnou institucí, majetek bude zařazen k datu nabytí účinnosti daného osvědčení,</p> <p>→ pokud je osvědčení o způsobilosti k provozu formou následného ověření, majetek se zařadí do užívání v okamžiku, kdy byl uveden do takového stavu, aby mohl být užíván k zamýšlenému účelu,</p> <p>→ pokud je osvědčení o způsobilosti vydáno před ekonomickým dokončením majetku, majetek je zařazen do užívání v okamžiku, kdy je ve stavu, ve kterém je možné ho užívat k zamýšlenému účelu.</p> <p>(21, s. 259)</p>	<p>zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,</p> <p>- Interpretace NÚR I-33</p>

Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Poté, co je majetek zařazen do užívání je třeba začít ho účetně odpisovat. Aby to bylo možné, je třeba stanovit způsob účetního odpisování na základě ZoÚ a dalších právních předpisů. Můžou být použity odpisy časové, výkonové nebo také jiný způsob odpisování (jako například metodou komponentního odpisování). Účetní odpisy se evidují na základě účetní zásady pravdivého a věrného zobrazení. To znamená, že se v účetnictví zachycuje **aktuální hodnota majetku**. Účetní jednotky odpisují majetek na základě odpisového

plánu, který si jednotka sama stanoví v souladu se zákony. Tento plán se průběžně aktualizuje.

ZDP používá jako hranici pro stanovení hmotného majetku 40 000 Kč. Velká část účetních jednotek tuto hranici přebírá rovněž pro účetní odpisování. Pokud účetní jednotka stanoví nižší hranici pro stanovení DHM, než je uvedena v ZDP, daný majetek se eviduje jako DHM, a proto je ho třeba účetně odpisovat déle než 1 rok. Takové odpisy jsou daňovým výdajem dle § 24 odst. 2 písmeno v) ZDP. (16, s. 44)

Majetek odpisují účetní jednotky, které k němu mají vlastnické právo. Ve výjimečných situacích stanovených zákonem (např. když je majetek používán na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva) ho můžou odpisovat účetní jednotky, které majetek používají. Pokud účetní jednotka, která majetek používá, provede technické zhodnocení daného majetku na svůj účet, poté na základě souhlasu vlastníka účtuje o technickém zhodnocení a odpisuje ho. (16, s. 46)

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku lze do základu daně zahrnout pouze u dlouhodobého hmotného majetku, který není vymezen jako hmotný majetek podle ZDP. (13, s. 81)

V tabulce níže jsou uvedeny poznámky k jednotlivým druhům odpisů a jejich výhody či nevýhody.

Tabulka č. 7: Výhody a nevýhody jednotlivých druhů účetních odpisů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 13, 17, 20)

Druh účetního odpisování	Výhody/nevýhody
Časové odpisy rovnoměrné	Stanovení předpokládané doby odpisování majetku ve vzorci pro výpočet časových odpisů je plně v kompetenci účetní jednotky. Při jejím stanovení by mělo být zohledněno: <ul style="list-style-type: none">- jak dlouho je možné majetek používat, tedy očekávaná kapacita majetku a jeho fyzický výkon,- očekávané fyzické opotřebení při zohlednění provozních faktorů (např. počet směn pracovníků,

Druh účetního odpisování	Výhody/nevýhody
	<p>kterí majetek používají, nečinnost majetku, jeho opravy a údržba),</p> <ul style="list-style-type: none"> - technická zastaralost majetku (např. vlivem zdokonalení výroby), - omezení užívání majetku v důsledků zákonné (a jiné) úpravy. (20, s. 32)
Časové odpisy zrychlené	<p>Výhodou tohoto odpisování je, že se rychleji shromažďují ekonomické zdroje a díky tomu se rychleji obnovuje majetek, což brání před morálním zastaráváním majetku a snižuje nebezpečí inflace. (17, s. 13)</p>
Časové odpisy zpomalené	<p>Tento způsob odpisování je vhodný, když podnik v prvních letech odpisování potřebuje snížit náklady a později snížit výsledek hospodaření. (17, s. 13)</p>
Výkonové odpisy	<p>Nevýhodou tohoto odpisování je fakt, že nezobrazuje morální opotřebení majetku. (17, s. 14)</p>
Komponentní odpisování	<p>Cílem komponentního odpisování je rovnoměrnější rozložení nákladů v případě výměny hlavních dílů daného majetku. Při výměně hlavních „náhradních“ dílů (komponent) tak není zatížen výsledek hospodaření najednou, ale postupně formou odpisů. (13, s. 80)</p>

Účtování odpisů

Níže je uveden příklad, jak lze odpisy zaúčtovat.

Účetní případ	MD	D
Roční odpis	551	082

Technické zhodnocení provedené na dlouhodobém hmotném majetku

Za technické zhodnocení se považují zásahy do majetku uvedeného do užívání, které změní:

- jeho účel,
- jeho technické parametry,
- rozšíření jeho vybavenosti,
- nebo použitelnost majetku,

pokud souhrn daných zásahů za účetní období přesáhne hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení DHM. Náklady na technické zhodnocení zvýší pořizovací cenu a zůstatkovou hodnotu daného majetku. Pokud souhrn technických zhodnocení za dané účetní období nedosáhne na hranici stanovenou účetní jednotkou, poté se zaúčtuje na účet 548 – Ostatní provozní náklady. (16, s. 49)

Výjimkou je technické zhodnocení, které provede a uhradí nájemce. Pokud pronajímatel poskytne nájemci písemný souhlas, může technické zhodnocení daného majetku odpisovat on. Technické zhodnocení bude odstraněno při ukončení nájmu (nebo dojde k vypořádání mezi nájemcem a pronajímatelem). (16, s. 49)

Technické zhodnocení „drobného dlouhodobého“ hmotného majetku

Může se stát, že majetek, který byl účetní jednotkou zařazen jako dlouhodobý hmotný majetek, nedosáhne na hranici 40 000 Kč stanovenou ZDP. Pokud je na takovém majetku provedeno technické zhodnocení a tím překročí hranici 40 000 Kč, stává se „plnohodnotným“ hmotným majetkem. Cena tohoto majetku se určí jako součet původního ocenění majetku a hodnoty technického zhodnocení. Ovšem odpisy takového

majetku můžeme uplatnit pouze do výše ceny majetku snižené o účetní odpisy, které již byly zahrnuty do základu daně. (13, s. 97)

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Při vyřazení DHM je nutné zaúčtovat zůstatkovou cenu majetku do nákladů, aby se pořizovací cena a oprávky rovnaly.

Postup účtování při vyřazení dlouhodobého majetku je vymezen v ČÚS č. 013.

Níže je uvedeno pár příkladů, jak zaúčtovat vyřazení dlouhodobého majetku.

Účetní případ		MD	D
Zůstatková cena při vyřazení majetku prodejem		541	082
Vyřazení majetku (v pořizovací ceně)		082	022
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		311	641
DPH z prodeje		311	343
úhrada od odběratele		221	311
Zůstatková cena při vyřazení likvidací (mimořádný odpis)		551	082
Vyřazení majetku (v pořizovací ceně)		082	022
Zůstatková cena při vyřazení v důsledku manka a škody		549	082
Vyřazení majetku (v pořizovací ceně)		082	022
Zůstatková cena při vyřazení darováním		543	082
Vyřazení majetku (v pořizovací ceně)		082	022
Převod majetku z podnikání do osobního užívání		491	082
Vyřazení majetku (v pořizovací ceně)		082	022

Za určitých podmínek lze o poskytnutý dar snížit základ daně

2.2 Analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu zákona o daních z příjmů

Analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu ZDP obsahuje analýzu právní úpravy, rizika a problémová místa ve vztahu k pořízení, odpisování a vyřazení hmotného majetku. Postup při pořízení hmotného majetku je následující. Nejdříve se dle způsobu pořízení stanoví výše vstupní ceny, poté se určí nejvhodnější způsob odpisování a majetek se začne daňově odpisovat. Na majetku je možné provést technické zhodnocení a po úplném odepsání (či z jiných důvodů) se majetek vyřadí.

Tabulka č. 8: Postup z pohledu ZDP

(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Postup
1. Způsob pořízení
2. Určení výše VC
3. Zařazení do odpisové skupiny
4. Určení způsobu odpisování
5. Zařazení do užívání
6. Odpisování majetku
7. Případné TZH
8. Vyřazení majetku

Pořízení hmotného majetku

Pořídit majetek lze více způsoby. V tabulce níže je vidět pár příkladů, jak se dle způsobu pořízení stanoví výše vstupní ceny hmotného majetku. Jak stanovit vstupní cenu lze najít v ZDP a v zákoně o ocenění majetku a o změně některých zákonů.

Tabulka č. 9: Určení vstupní ceny
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Způsob pořízení	Vstupní cena HM
Nákupem	Pořizovací cena
Vlastní výrobou	Vlastní náklady
Bezúplatné nabytí	Obvyklá cena, reprodukční pořizovací cena

Pokud je vstupní cena majetku vyšší než 40 000 Kč, majetek spadá do kategorie hmotného majetku.

Do pořizovací ceny majetku vstupují také náklady s pořízením související (je nutné přezkoumat jeho souvislost s pořízením majetku), za ty se považuje zejména:

- příprava a zabezpečení do uvedení majetku do užívání (vč. úroků),
- technické zhodnocení,
- dopravné, montáž, clo,
- zabezpečovací a konzervační práce,
- zkoušky, kterými zhotovitel prokazuje řádné provedení díla,
- náklady na odborné posudky,
- poplatky,
- poradenské a konzultační služby,
- skladné, balné, a další. (10, s. 21)

Pokud tak účetní jednotka rozhodne, součástí hmotného majetku se stávají i úroky (např. z úvěrů, či zápůjček). Úroky související s pořizovaným majetkem, který ještě nebyl uveden do stavu způsobilého užívání, mohou být dle rozhodnutí účetní jednotky považovány za součást ocenění pořizovaného majetku nebo je uplatní jako přímý náklad. Ovšem toto rozhodnutí není možné v případě, že jde o poplatky související s uzavřením úvěru, ty se stávají součástí ocenění majetku. (13, s. 67)

Jako vlastní náklady se považují přímé náklady na výrobu (pořizovací cena materiálu, výkony a další náklady vzniklé v přímé souvislosti s pořízením majetku) a nepřímé náklady, které se dají přiřadit k danému majetku. Do vlastních nákladů nemůže být zahrnuta vlastní práce fyzických osob. (10, s. 22)

Podmínky, které je nutné splnit, aby mohl být majetek odpisovaný:

- dokončení majetku,
- splnění technických funkcí (ověření funkčnosti),
- splnění povinností, vyplívajících z právních předpisů. (10, s. 23)

Tabulka č. 10: Vymezení problematických aspektů z hlediska pořízení HM
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Problém	Řešení	Právní úprava
Změna odpisové skupiny / doby odpisování / sazby / koeficientu	- změna odpisové skupiny od konce zdaňovacího období, ve kterém se změna stala účinná (10, str. 24)	ZDP

Odpisování hmotného majetku

Daňové odpisy se evidují z důvodu určení základu daně. Hmotný majetek lze odpisovat rovnoměrně, zrychleně nebo jiným způsobem odpisování (například rovnoměrné časové či výkonové odpisy, specifickou technikou odpisování technologických částí zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření – fotovoltaických elektráren). Jakmile se majetek začal odpisovat, nelze měnit zvolený způsob odpisování. Prvním krokem k daňovému odpisování je zařazení hmotného majetku do správné odpisové skupiny. Hmotný majetek se roztřídí dle přílohy č. 1 ZDP do odpisových skupin dle klasifikací zavedených Českým statistickým úřadem a to:

- klasifikace stavebních děl CZ-CC,
- klasifikace produkce CZ-CPA.

Majetek, který není možné zařadit dle dané přílohy, zatříděný podle klasifikace stavebních děl CZ-CC spadá do 5. odpisové skupiny. Majetek, který není možné zařadit dle dané přílohy, zatříděný podle klasifikace produkce CZ-CPA spadá do 2. odpisové skupiny. (Podrobný přehled zařazení majetku do první a druhé odpisové skupiny je dostupný v příloze č. 1 této bakalářské práce). (13, str. 85)

Při pořízení majetku si stanoví daňový subjekt způsob, kterým chce majetek odpisovat. Pokud ZDP nestanoví jinak, poplatník si vybírá ze dvou způsobů odpisování, a to mezi rovnoměrným a zrychleným. Výjimkou je situace, kdy je subjekt povinen pokračovat v již započatém odpisování původním odpisovatelem. (13, str. 85)

Zásady pro daňové odpisování hmotného majetku:

- způsob odpisování se stanoví pro každý nově pořízený majetek (s výjimkou pokračování v odpisování po předchůdci),
- způsob odpisování u daného majetku nelze měnit,
- majetek se odpisuje do výše VC nebo zvýšené VC. (10, s. 24)

V tabulce č. 11 níže jsou uvedeny poznámky k jednotlivým druhům odpisování, výhody případně nevýhody.

Tabulka č. 11: Výhody a nevýhody jednotlivých druhů daňového odpisování
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Druh daňového odpisování	Výhody/nevýhody
Rovnoměrné odpisy	<p>Rovnoměrné odpisování zatěžuje základ daně stále stejnými částkami s výjimkou prvního roku, kdy je majetek pořízen.</p> <p>U rovnoměrného odpisování lze použít nižší odpisové sazby a tím, že se uplatní nižší částky, než je možné, se odpisování prodlouží. (Doba uvedená v ZDP je minimální dobou odpisování, sazby uvedené v ZDP jsou maximální odpisové sazby.)</p>

Druh daňového odpisování	Výhody/nevýhody
	<p>Použité odpisové sazby se mohou v průběhu let odpisování měnit, avšak nikdy nesmí být překročena stanovená maximální hodnota. (13, s. 86)</p> <p>Výhodou rovnoměrného odpisování je jednoduchý výpočet. (17, s. 43)</p>
Zrychlené odpisy	<p>Zrychlené odpisování zatěžuje základ daně nerovnoměrně. Největší část odpisů je do nákladů promítnuta v prvních letech odpisování, poté se hodnota snižuje. (13, s. 89)</p> <p>Výhodou zrychleného odpisování je, že se v prvních letech odepíší větší částky, což znamená rychlejší reinvestici finančních prostředků. (17, s. 43)</p>
Výkonové odpisování	Výkonové odpisování je možné použít „při odpisování matric, zápusťek, forem, modelů a šablon spadajících pod kódy 25.73.50 a 25.73.60 Klasifikace produkce CZ-CPA“. (13, s. 93)
Mimořádné odpisování	Mimořádné odpisy bylo možno použít pro majetek pořízený v období od 1.1.2009 do 30.6.2010. Nyní je možné použít mimořádné odpisy i pro majetek pořízený v období od 1.1.2020 do 31.12.2021.

Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

- a) o 20 %,
- b) o 15 %,
- c) o 10 %.

Zvýšenou odpisovou sazbu nelze uplatnit u:

- letadel (s výjimkou provozovatelů letecké dopravy na základě vydané koncese),

- motocyklů a osobních automobilů (s výjimkou provozovatelů silniční motorové dopravy, taxislužby, sanitních a pohřebních vozidel),
- HM v klasifikaci produkce CZ-CPA s kódem 27.5 a 30.12. (10, s. 26)

Ad a) zvýšení odpisu o 20 %

Tabulka č. 12: Zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Odpisová skupina	V prvním roce	V dalších letech	Pro zvýšenou VC
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zvýšenou VC může uplatnit první odpisovatel v zemědělství a lesnictví (více než 50 % z celkových příjmů). (10, s. 25)

Ad b) zvýšení odpisu o 15 %

Tabulka č. 13: Zvýšení odpisu v prvním roce užívání o 15 %
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Odpisová skupina	V prvním roce	V dalších letech	Pro zvýšenou VC
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zvýšenou VC může uplatnit první odpisovatel zařízení pro čištění a úpravu vod a pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin. (10, s. 25)

Ad c) zvýšení odpisu o 10 %

Tabulka č. 14: Zvýšení odpisu v prvním roce užívání o 10 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Odpisová skupina	V prvním roce	V dalších letech	Pro zvýšenou VC
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zvýšenou VC může uplatnit první odpisovatel hmotného majetku (sk. 1-3). (10, s. 26)

Rozdíl účetních a daňových odpisů

O rozdíl účetních a daňových odpisů se pokrátí výsledek hospodaření při jeho úpravě na základ daně. (16, s. 47)

účetní odpisy	>	daňové odpisy	→	zvýšení ZD
účetní odpisy	<	daňové odpisy	→	snížení ZD
účetní odpisy	=	daňovým odpisům	→	rozdíl = 0 Kč

Na obrázcích níže je možné vidět řádek č. 50 a 150 přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále se používá zkratka DPPO), na které se uvede daný rozdíl účetních a daňových odpisů.

		hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10			
	50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona			

Obrázek č. 4: Řádek č. 50 přiznání DPPO

(Zdroj: 22)

		z příjmů a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně			
	150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví			

Obrázek č. 5: Řádek č. 150 přiznání DPPO

(Zdroj: 22)

Rozdíl vzniká také mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou. Tím vzniká odložená daň.

účetní ZC	>	daňová ZC	→	odložený daňový závazek
účetní ZC	<	daňová ZC	→	odložená daňová pohledávka

Přerušení odpisování

Poplatník si nemusí uplatnit daňové odpisy, pokud nechce. To znamená, že může odpisování přerušit, avšak při pokračování musí majetek odpisovat tak, jako by k přerušení nedošlo. Přerušení odpisování je možné pouze u daňových odpisů rovnoměrných a zrychlených.

Podmínkou pro přerušení odpisování majetku fyzických osob je, že si v daném roce poplatník neuplatní výdaje procentem z příjmu podle § 7 nebo § 9 ZDP. (13, s. 96)

Technické zhodnocení provedené na hmotném majetku

Pro určení základu daně z příjmu je rozhodující technické zhodnocení z pohledu ZDP. V rámci zjednodušení evidence majetku je v zájmu účetní jednotky, snažit se přiblížit hranici účetní k té daňové. (13, s. 77)

Hodnota technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování se započítá do hodnoty vstupní ceny majetku. (23, s. 83)

Je třeba dát si pozor na technické zhodnocení provedené na majetku, na který se používají mimořádné odpisy. To totiž nezvyšuje vstupní cenu stejně jako v případě daňového odpisování jinými technikami. „*Toto technické zhodnocení se eviduje zcela samostatně jako tzv. jiný majetek a lze ho odpisovat rovnoměrně či zrychleně.*“ (13, s. 94)

Vyřazení hmotného majetku

Zlikvidován může být také nedokončený hmotný majetek, pokud bylo jeho pořízení trvale zastaveno a již se v něm nebude pokračovat (tzv. zmařená investice). Daný náklad lze za určitých podmínek považovat za daňově uznatelný. (13, s. 107)

2.3 Komparace účetního a daňového odpisování

Vymezení hmotného majetku dle ZDP se z velké části shoduje s vymezením dlouhodobého hmotného majetku dle ZoÚ, ovšem jsou zde určité výjimky. Jelikož vymezení hmotného majetku dle ZDP je o něco užší než vymezení dlouhodobého hmotného majetku, vznikají zde určité rozdíly (například hmotné movité věci, o kterých účetní jednotka rozhodla, že spadají do kategorie dlouhodobého hmotného majetku, avšak nepřekročily hranici stanovenou ZDP, tj. 40 000 Kč, tudíž nespádají do kategorie hmotného majetku. Takový majetek se dle ZDP označuje jako „hmotný majetek, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek“. (13, s. 64)

Další rozdíl lze najít při ocenění majetku dlouhodobého hmotného a hmotného. Například je třeba dát si pozor na pojetí „reprodukční pořizovací ceny“ z pohledu účetního a daňového. Zatímco dle účetních předpisů je reprodukční pořizovací cena vnímána jako „cena, která vyjadřuje hodnotu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno“ (13, s. 66), dle daňových předpisů je reprodukční pořizovací cena vnímána jako cena, určena výlučně dle zákona o oceňování majetku (zákon č. 151/1997 Sb.).

Dalším rozdílem, na který je třeba dávat pozor, je účelově poskytnutý peněžní dar. Vstupní cena hmotného majetku se o takový dar snižuje (tedy i základ pro výpočet daňových odpisů), ovšem účetní ocenění daného majetku sníženo není. (13, s. 67)

Vymezení technického zhodnocení se z pohledu daňového a účetního moc nemění, ovšem rozdíl je v hranici pro zařazení technického zhodnocení do ocenění majetku. Zatímco v ZDP je jasně stanovená hranice 40 000 Kč, v účetních předpisech hranice není stanovena a je plně v kompetenci účetní jednotky, ovšem rovná se hranici pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobého hmotného majetku. (13, s. 76)

V tabulce níže jsou uvedeny příklady komparace účetního a daňového odpisování.

Tabulka č. 15: Komparace účetního a daňového odpisování

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7, 8)

Předmět komparace	Účetní odpisování	Daňové odpisování
Hranice pro DHM a HM	zcela v kompetenci účetní jednotky	40 000 Kč dle ZDP

Předmět komparace	Účetní odpisování	Daňové odpisování
Přerušení odpisování	nelze	lze (u zrychlených a rovnoměrných odpisů)
Změna v průběhu odpisování	lze	nelze
Princip stanovení odpisů	dle skutečnosti	dle předpisů
Odpisy	Časové, výkonové, jiný způsob odpisování	Rovnoměrné, zrychlené, jiný způsob odpisování
Možnosti optimalizace	Účetní odpisy jsou zcela v kompetenci účetní jednotky, účetní odpisy nemusí být každý měsíc stejné, můžou se měnit v průběhu odpisování, avšak musí zachycovat aktuální hodnotu majetku.	Počet let odpisování stanovený ZDP je minimální, sazby u rovnoměrného odpisování jsou maximální, možnost přerušení odpisování, možnost zvýšení odpisu v 1. roce užívání, volba způsobu odpisování.
Reprodukční pořizovací cena	dle účetních předpisů: „cena, která vyjadřuje hodnotu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno“. (13, s. 66)	dle daňových předpisů: cena, určena výlučně dle zákona o oceňování majetku (zákon č. 151/1997 Sb.).
Účelově poskytnutý peněžní dar	Účetní ocenění dlouhodobého hmotného majetku se o hodnotu daru nesnižuje.	Vstupní cena hmotného majetku se o jeho hodnotu snižuje.

Předmět komparace	Účetní odpisování	Daňové odpisování
Hranice pro technické zhodnocení	zcela v kompetenci účetní jednotky (rovná se hranici pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku)	40 000 Kč dle ZDP

Na základě tabulky výše je jasné, že účetní odpisování není rovno daňovému odpisování, je zde spousta rozdílů, ovšem ne vše se liší.

Problematické situace v oblasti komparace účetních a daňových odpisů

V tabulce níže jsou vymezeny problematické aspekty v oblasti komparace účetního a daňového odpisování.

Tabulka č. 16: Vymezení problematických aspektů v oblasti komparace účetního a daňového odpisování

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7, 8, 21)

Problém	Řešení	Právní úprava
Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a jeho daňovou vstupní cenou při výchozím uznání aktiv	<ul style="list-style-type: none"> - vzniká přechodný rozdíl, - přechodný rozdíl ve formě odložené daně vstupuje do pořizovací ceny aktiva - zahrnutí odložené daně do pořizovací ceny by mohlo snížit vypovídací hodnotu účetních výkazů, proto se nedoporučuje, aby podnik uznával výsledný odložený daňový závazek/pohledávku (při výchozím uznání ani následně). <p>(21, s. 42)</p>	<p>ČÚS 003</p> <p>Interpretace NÚR I-1</p>
Přeměny a nepeněžité vklady do společnosti – pro účetní výkazy	<ul style="list-style-type: none"> - vzniká přechodný rozdíl (jejich dopad nesmí ovlivnit výsledek hospodaření), - přechodný rozdíl ve formě odložené 	<p>IAS 12</p> <p>ČÚS 003</p>

Problém	Řešení	Právní úprava
<p>dochází k přecenění majetku</p> <p>- pokračování v daňovém odpisování původního vlastníka</p>	<p>daně se vykazuje ve vlastním kapitálu (v případě přeměn společností v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti, v případě nepeněžitých vkladů v rozvaze nabyvatele)</p> <p>- dopady vykázání odložené daně na předlužení nebo na položku vlastního kapitálu určenou pro rozdělování uvede ÚJ v příloze účetní závěrky (v případě zvýšení vlastního kapitálu je nutný test na pokrytí odložené daňové pohledávky budoucí úsporou na splatné dani).</p> <p>(21, s. 47)</p>	<p>Interpretace NÚR I-2</p>

2.4 Nová legislativní úprava

Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony obsahuje dvě velmi významné legislativní změny, co se odpisování hmotného majetku týče, a to:

- mimořádné odpisy hmotného majetku,
- zvýšení hranice pro odpisování hmotného majetku. (24)

Mimořádné odpisy hmotného majetku

Hmotný majetek, který byl pořízen v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 lze odpisovat mimořádnými odpisy. Ty zajistí rychlejší odpisování. Ovšem pozor, tyto odpisy nelze uplatnit na veškerý hmotný majetek, který byl v daném období pořízen. Lze uplatnit pouze pokud:

- tento hmotný majetek spadá do 1. nebo 2. odpisové skupiny,
- majitel je první vlastník daného hmotného majetku. (23, s. 146)

Pokud jsou tyto podmínky splněny, majetek z 1. odpisové skupiny se bez přerušení odepíše již za 12 měsíců (běžně se tento majetek odpisuje 3 roky). Majetek z 2. odpisové skupiny bude plně odepsán bez přerušení za 24 měsíců (běžně se odpisuje 5 let). Během prvních 12 měsíců bude možné uplatnit odpisy až do výše 60 % vstupní ceny, následujících 12 měsíců bude tedy možné uplatnit odpisy až do výše 40 % vstupní ceny. Mimořádné odpisy se tedy stanovují na měsíce a nelze je přerušit. Tato nová legislativní úprava je účinná od roku 2021, ovšem mimořádné odpisy je možné uplatnit zpětně i za rok 2020. (23, s. 147)

Mimořádné odpisy bylo možno použít již v minulosti, a to pro nově pořízený majetek, který spadl do 1. nebo 2. odpisové skupiny a byl pořízen v období od 1.1.2009 do 30.6.2010. Tento způsob odpisování měl za úkol podpořit hospodářství v období hospodářské krize. (23, s. 146)

Případné technické zhodnocení na tomto majetku se odpisuje jako samostatný majetek, tzn. že se zařadí do odpisové skupiny (podle toho, kde je zařazený původní majetek), zvolí se buď rovnoměrné nebo zrychlené odpisování a majetek se odpisuje do výše ceny technického zhodnocení. (23, s. 147)

Zvýšení hranice pro odpisování hmotného majetku

Součástí nové legislativní úpravy je také zvýšení hranice pro odpisování hmotného majetku, a to ze stávajících 40 000 Kč na 80 000 Kč. Nová hranice platí i pro technické zhodnocení hmotného majetku. Majetek, který na tuto hranici nedosáhne se jednorázově odepíše do daňových výdajů. Zvýšení hranice lze taktéž uplatnit zpětně na majetek pořízený od 1. ledna 2020 (a technické zhodnocení dokončené v roce 2020). Toto zvýšení je trvalé.

2.4.1 Komparace stávající a nové legislativní úpravy

V tabulce níže jsou uvedeny základní rozdíly mezi stávající a novou legislativní úpravou.

Tabulka č. 17: Komparace stávající legislativní úpravy s novou
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Předmět komparace	Stávající legislativní úprava	Nová legislativní úprava
Limit pro zařazení do hmotného majetku	40 000 Kč	80 000 Kč
Možnost aplikovat mimořádné odpisy	NE	ANO (majetek pořízený v období od 1.1.2020 do 31.12.2021)

V tabulce níže jsou srovnávány rovnoměrné a zrychlené odpisy s odpisy mimořádnými, které je nyní možné uplatnit pro majetek pořízený v období od 1.1.2020 do 31.12.2021.

Tabulka č. 18: Komparace rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Předmět komparace	Rovnoměrné / zrychlené odpisy	Mimořádné odpisy
Doba odpisování hmotného majetku v 1. odpisové skupině	3 roky	1 rok
Doba odpisování hmotného majetku zařazeného v 2. odpisové skupině	5 let	2 roky
Přerušování odpisování	lze	nelze
Technické zhodnocení	Navyšuje ocenění majetku	Odepisuje se zvlášť jako samostatný majetek (rovnoměrně či zrychleně)

Předmět komparace	Rovnoměrné / zrychlené odpisy	Mimořádné odpisy
Vlastník majetku	Majitel nemusí být první vlastník daného majetku (další vlastník pokračuje v započatém odpisování).	Majitel musí být první vlastník daného majetku.
Odpisová skupina	Není omezena odpisová skupina.	Pouze u majetku, který spadá do první nebo druhé odpisové skupiny.

3 VLASTNÍ NÁVRHY PRÁCE

V této části bakalářské práce bude prakticky proveden postup z analytické části práce a bude zpracován komplexní příklad, ve kterém společnost ABC, s.r.o. pořídí nový majetek, a to osobní automobil. V rámci úvah bude variantně řešeno pořízení majetku, jeho odpisování i vyřazení. Následně bude vybráno optimální řešení pro uvažovaný stav.

3.1 Představení společnosti

Společnost ABC, s.r.o. vznikla v roce 2018. Datum zápisu do obchodního rejstříku byl 1.1.2018. Jednatel společnosti je Ing. Petr Novák. Firma sídlí v Brně a má 15 zaměstnanců. Základní kapitál firmy činil 100 000 Kč a byl splacen jednatelem společnosti. Firma se zabývá marketingem pro podnikatele. Společnost si vytvořila vnitropodnikovou směrnici, jejíž podoba je obsažena v příloze č. 2 této bakalářské práce. Jednatel společnosti se rozhodl, že pořídí firemní automobil pro dopravu na schůzky. Tento automobil bude zařazen do obchodního majetku společnosti a bude ho používat výhradně pro firemní účely. Společnost provedla průzkum možností pořízení automobilu, ve kterém vyřadila způsoby pořízení pomocí vlastní výroby, bezúplatným nabytím a finančním leasingem, čímž zúžila výběr na pořízení majetku nákupem. Nyní se společnost rozhoduje mezi pořízením nového osobního automobilu či ojetého vozu. Pořízení auta je plánováno 20.2.2020. V souvislosti s pořízením auta je třeba zajistit registraci vozidla (přepis na firmu), povinné ručení a havarijní pojištění. Pro zaměstnance bude zařízeno školení s názvem „bezpečnost na silnici + změny v dopravních předpisech v roce 2020“. V souvislosti s provozem automobilu je třeba počítat také s platbou silniční daně a vedením knihy jízd, ve které se bude evidovat:

- datum jízdy,
- cíl jízdy,
- účel jízdy,
- ujeté kilometry,
- typ vozidla,
- registrační značka,

- stav ujetých kilometrů k 1.1. a k 31.12. (25)

3.2 Pořízení nového osobního automobilu

První variantou, nad kterou společnost ABC, s.r.o. uvažuje, je pořízení nového osobního automobilu od autorizovaného prodejce aut. Jeho cena je 500 900 Kč (+21 % DPH). Součástí vybavení auta je mimo jiné autolékárnička, výstražný trojúhelník, koberečky, rezerva, druhá sada kol, sada na opravu pneumatik a sada náradí. Zimní řetězy a autokosmetika nejsou součástí vybavení, proto by je společnost dokoupila. Jelikož firma kupuje zcela nové auto, nepočítá s nutností větších oprav či technickým zhodnocením. V tabulce č. 19 níže jsou vypsány náklady spojené s pořízením nového automobilu. U každého nákladu je uvedeno, zda jeho cena vstupuje do ceny majetku.

Tabulka č. 19: Náklady spojené s pořízením nového automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady spojené s novým automobilem	Cena	Součást ceny majetku
Registrace vozidla – přepis auta na firmu	800 Kč	ANO
Povinné ručení vozidla	4 000 Kč/rok	NE
Havarijní pojištění vozidla	18 000 Kč/rok	NE
Zimní řetězy	600 Kč	NE
Autokosmetika	1 200 Kč	NE
Školení zaměstnanců	300 Kč	NE
Náklady na autorizovaný servis (garanční prohlídky)	6 000 Kč	NE
Technická prohlídka (po 4 letech, poté po 2)	1 100 Kč	NE

Pořizovací cena majetku

Z výše uvedených nákladů se součástí ceny majetku stává pouze náklad na registraci vozidla, jelikož pouze ten vznikl v souvislosti s pořízením nového majetku před uvedením do stavu způsobilého užívání. Povinné ručení a havarijní pojištění sice

vzniklo před zavedením majetku do užívání, ovšem souvisí spíše s provozem automobilu než s jeho pořízením. Pořizovací cena majetku je 501 700 Kč, to znamená, že je vyšší než 40 000 Kč (dle nové legislativní úpravy 80 000 Kč), takže majetek spadá do hmotného majetku dle ZDP i do dlouhodobého hmotného majetku dle interní směrnice podniku.

Zápis vozidla do registru vozidel

Registrace vozidla probíhá na registru vozidel na dopravním odboru úřadu s rozšířenou působností – tedy na registru vozidel v Brně (adresa: Kounicova 67, 602 00 Brno). K zápisu vlastníka silničního vozidla do registru silničních vozidel je potřeba doložit:

- žádost o zápis silničního vozidla do registru silničních vozidel,
- doklad o technické způsobilosti vozidla,
- technický průkaz vozidla,
- zelená karta,
- doklad o totožnosti žadatele,
- zplnomocnění při zastupování,
- zvláštní registrační značka pro jednorázové použití (byla-li vydána),
- platný výpis z obchodního rejstříku. (26)

Doba odpisování majetku

Dle přílohy č. 1 této bakalářské práce spadá osobní automobil do 2. odpisové skupiny (klasifikace produkce CZ-CPA 29.10.2). Ve vnitropodnikové směrnici společnosti, která je součástí přílohy č. 2, je uvedeno, že se bude osobní automobil účetně odepisovat 6 let. Daňové odpisy budou probíhat 5 let na základě ZDP.

Zavedení do užívání

Osobní automobil byl pořízen ve čtvrtek 20.2.2020. V pondělí 24.2.2020 bylo sjednáno povinné ručení a havarijní pojištění. Jelikož povinné ručení je podmínkou pro zápis do registru vozidel, vozidlo bylo zapsáno až v úterý 25.2.2020. (Jakákoli změna údajů v registru silničních vozidel musí být nahlášena do 10 pracovních dnů od vzniku změny.) Na základě výše zmíněných termínů byl osobní automobil zařazen do užívání v úterý

25.2.2020. Účetní odpisování bude zahájeno v březnu 2020, tj. následující měsíc po zařazení do užívání (tak, jak je stanoveno v interní směrnici společnosti). Daňové odpisování začne v roce 2020. Pro daný typ majetku jsou vhodné časové a výkonové účetní odpisy a rovnoměrné, zrychlené a mimořádné daňové odpisy. Komponentní odpisování není pro osobní automobil vhodný typ odpisování. Také zvýšení odpisové sazby o 10 %, 15 % a 20 % v prvním roce odpisování není možné uplatnit (jelikož se jedná o osobní automobil).

3.2.1 Účetní odpisování

Na základě údajů z vnitropodnikové směrnice budou u osobního automobilu vypočítány účetní odpisy časové a výkonové. Dle vnitropodnikové směrnice ÚJ zaokrouhluje účetní odpisy na celé koruny nahoru. V případě potřeby je možné upravit výši měsíčního odpisu.

Časové odpisy rovnoměrné

$$VC = 500\,900 + 800 = 501\,700 \text{ Kč}$$

$$\text{Doba odpisování} = 6 \text{ let} = 72 \text{ měsíců}$$

$$\text{Výše měsíčního odpisu} = 6\,968,05 \text{ Kč} = 6\,969 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 20: Časové odpisy nového automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:7)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	69 690 Kč	69 690 Kč	432 010 Kč
2021	83 628 Kč	153 318 Kč	348 382 Kč
2022	83 628 Kč	236 946 Kč	264 754 Kč
2023	83 628 Kč	320 574 Kč	181 126 Kč
2024	83 628 Kč	404 202 Kč	97 498 Kč
2025	83 628 Kč	487 830 Kč	13 870 Kč
2026	13 870 Kč	501 700 Kč	0 Kč

Výkonové odpisy

$$VC = 500\,900 + 800 = 501\,700 \text{ Kč}$$

Předpokládaná životnost pořízeného auta je 200 680 km.

$$\text{Odpis (1 km)} = 2,5 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 21: Výkonové odpisy nového automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7)

Rok	Předpokládaná výše najetých kilometrů	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	25 000 km	62 500 Kč	62 500 Kč	439 200 Kč
2021	45 000 km	112 500 Kč	175 000 Kč	326 700 Kč
2022	38 000 km	95 000 Kč	270 000 Kč	231 700 Kč
2023	41 000 km	102 500 Kč	372 500 Kč	129 200 Kč
2024	30 000 km	75 000 Kč	447 500 Kč	54 200 Kč
2025	21 680 km	54 200 Kč	501 700 Kč	0 Kč

3.2.2 Daňové odpisování

Níže budou vypočítány daňové odpisy dle ZDP, a to rovnoměrné, zrychlené a mimořádné odpisy osobního automobilu.

Daňové odpisy rovnoměrné

$$VC = 500\,900 + 800 = 501\,700 \text{ Kč}$$

$$\text{Doba odpisování} = 5 \text{ let}$$

Tabulka č. 22: Rovnoměrné odpisy nového automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	55 187 Kč	55 187 Kč	446 513 Kč
2021	111 629 Kč	166 816 Kč	334 884 Kč

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2022	111 629 Kč	278 445 Kč	223 255 Kč
2023	111 629 Kč	390 074 Kč	111 626 Kč
2024	111 626 Kč	501 700 Kč	0 Kč

Nutno podotknout, že odpisové sazby 11 a 22,25 jsou maximální, tudíž se ÚJ může rozhodnout pro sazby nižší. Doba odpisování majetku ve 2. odpisové skupině (5 let) je minimální, tzn. že se ÚJ může rozhodnout majetek odpisovat déle.

Daňové odpisy zrychlené

$$VC = 500\,900 + 800 = 501\,700 \text{ Kč}$$

Doba odpisování = 5 let

Tabulka č. 23: Zrychlené odpisy nového automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	100 340 Kč	100 340 Kč	401 360 Kč
2021	160 544 Kč	260 884 Kč	240 816 Kč
2022	120 408 Kč	381 292 Kč	120 408 Kč
2023	80 272 Kč	461 564 Kč	40 136 Kč
2024	40 136 Kč	501 700 Kč	0 Kč

Doba odpisování 5 let je minimální dobou odpisování, to znamená, že společnost se může rozhodnout odpisovat majetek déle.

Mimořádné odpisy

Podmínky pro mimořádné odpisy:

- hmotný majetek spadá do 1. nebo 2. odpisové skupiny,
- majitel je první vlastník daného majetku,

- majetek byl pořízen v období od 1.1.2020 do 31.12.2021.

Všechny výše uvedené podmínky jsou splněny, takže daný osobní automobil může být odpisován mimořádnými odpisy.

$$VC = 500\,900 + 800 = 501\,700 \text{ Kč}$$

Doba odpisování = 24 měsíců

Měsíční odpis prvních 12 měsíců = 25 085 Kč

Měsíční odpis zbývajících 12 měsíců = 16 724 Kč

Tabulka č. 24: Mimořádné odpisy nového automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	250 850 Kč	250 850 Kč	250 850 Kč
2021	217 410 Kč	468 260 Kč	33 440 Kč
2022	33 440 Kč	501 700 Kč	0 Kč

3.3 Pořízení ojetého osobního automobilu

Druhou variantou, nad kterou společnost ABC, s.r.o. uvažuje, je pořízení ojetého osobního automobilu. Pořízení auta by proběhlo ve stejném termínu jako nového, tj. 20.2.2020. Jeho cena je 300 200 Kč (+21 % DPH). Auto by bylo pořízeno pouze se zcela základní výbavou, proto zbytek firma dokoupí (rozpis nákladů, které jsou s autem spojené jsou rozepsané v tabulce č. 25 níže). Jelikož firma kupuje ojeté auto, počítá s nutností opravy a technického zhodnocení majetku.

Tabulka č. 25: Náklady spojené s pořízením ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady spojené s ojetým automobilem	Cena	Součást ceny majetku
Registrace vozidla – přepis auta na firmu	800 Kč	NE
Evidenční kontrola	400 Kč	NE
Povinné ručení	4 000 Kč/rok	NE

Náklady spojené s ojetým automobilem	Cena	Součást ceny majetku
Havarijní pojištění	18 000 Kč/rok	NE
Školení zaměstnanců	300 Kč	NE
autolékárnička	140 Kč	NE
Zimní řetězy	600 Kč	NE
Sada na opravu pneumatik	900 Kč	NE
Sada nářadí	500 Kč	NE
Druhá sada kol	12 000 Kč	NE
Rezerva	4 000 Kč	NE
Autokosmetika	1 200 Kč	NE
Výstražný trojúhelník	100 Kč	NE
Náklady na servis	4 000 Kč	NE
Technická prohlídka (každé 2 roky)	1 100 Kč	NE

Pořizovací cena majetku

Z výše uvedených nákladů žádné nevstupují do pořizovací ceny majetku, protože majetek je pořizován již ve stavu způsobilém užívání, tím pádem ani registrační poplatek (na rozdíl od případu v kapitole 3.2) nevstupuje do ceny majetku. Pořizovací cena majetku je 300 200 Kč, což znamená, že je vyšší než 40 000 Kč (dle nové legislativní úpravy 80 000 Kč), takže majetek spadá do hmotného majetku dle ZDP i do dlouhodobého hmotného majetku dle interní směrnice podniku.

Zápis změny vlastníka silničního vozidla v registru silničních vozidel

Zápis změny vlastníka silničního vozidla v registru silničních vozidel probíhá taktéž na registru vozidel na dopravním odboru úřadu s rozšířenou působností – tedy na registru vozidel v Brně (adresa: Kounicova 67, 602 00 Brno). Aby zápis proběhl, je třeba doložit stejné dokumenty, jako při zápisu vlastníka silničního vozidla viz. kapitola 3.2 plus

společná žádost dosavadního a nového vlastníka silničního vozidla a protokol o evidenční kontrole vozidla (ne starší 30 dní). Jakákoli změna údajů v registru silničních vozidel je třeba nahlásit nejpozději do 10 pracovních dnů. (26)

Doba odpisování majetku

Obdobně jako v kapitole 3.2 spadá dle přílohy č. 1 této bakalářské práce osobní automobil do 2. odpisové skupiny (klasifikace produkce CZ-CPA 29.10.2). Ve vnitropodnikové směrnici společnosti, která je součástí přílohy č. 2, je stanoveno, že se bude osobní automobil účetně odepisovat 6 let. Daňové odpisy budou probíhat 5 let na základě ZDP.

Zavedení do užívání

Osobní automobil byl pořízen ve čtvrtek 20.2.2020. V pondělí 24.2.2020 bylo sjednáno povinné ručení a havarijní pojištění. O změnu vlastníka silničního vozidla v registru silničních vozidel bylo požádáno v úterý 25.2.2020. (Jakákoli změna údajů v registru silničních vozidel musí být nahlášena do 10 pracovních dnů od vzniku změny.) Na základě výše zmíněných termínů byl osobní automobil zařazen do užívání v úterý 25.2.2020. Účetní odpisování bude zahájeno v březnu 2020, tj. následující měsíc po zařazení do užívání (tak, jak je stanoveno v interní směrnici společnosti). Daňové odpisování začne společnost uplatňovat v roce 2020. Na majetku bude provedeno technické zhodnocení. V rámci technického zhodnocení je plánováno vylepšení automobilu, které zmodernizuje a vylepší vzhled, uživatelský komfort, ale také funkčnost celého automobilu, v celkové výši 100 000 Kč. Společnost předpokládá, že technickým zhodnocením se nezvýší doba použitelnosti majetku. Také v roce 2023 došlo k opravě tohoto osobního automobilu za cenu 50 000 Kč. Jednalo se o opravu majetku, ne o jeho vylepšení, tudíž se nejedná o technické zhodnocení majetku a tato oprava nezvyšuje vstupní cenu majetku, ani jeho zůstatkovou cenu. Pro daný typ majetku jsou vhodné časové a výkonové účetní odpisy, rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy. Komponentní odpisování není pro osobní automobil vhodný typ odpisování. V tomto případě není možné ani využití mimořádných odpisů majetku, protože firma není prvním vlastníkem automobilu. Také zvýšení odpisové sazby o 10 %, 15 % a 20 % v prvním roce odpisování není možné uplatnit (jelikož se jedná o osobní automobil).

3.3.1 Účetní odpisování

Níže je variantně zpracováno účetní odpisování ojetého osobního automobilu. První variantou, ve které budou vypočítány časové a výkonové účetní odpisy je varianta, kdy technické zhodnocení na majetku proběhne v roce pořízení majetku, takže se ním zvýší ocenění majetku. Druhou variantou je případ, kdy bylo technické zhodnocení provedeno v třetím roce užívání majetku. I pro tuto variantu jsou vypočítány časové a výkonové odpisy ojetého automobilu. V případě potřeby je možné výši účetních odpisů upravit.

Účetní odpisování v případě technického zhodnocení v prvním roce užívání

První variantou je provedení technického zhodnocení při pořízení, tzn. v prvním roce užívání majetku. Výše ocenění automobilu se o dané TZH zvýší.

Časové odpisy rovnoměrné

VC = 400 200 Kč

Doba odpisování = 6 let = 72 měsíců

Měsíční odpis = 5 559 Kč

Tabulka č. 26: Časové odpisy ojetého automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:7)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	55 590 Kč	55 590 Kč	344 610 Kč
2021	66 708 Kč	122 298 Kč	277 902 Kč
2022	66 708 Kč	189 006 Kč	211 194 Kč
2023	66 708 Kč	255 714 Kč	144 486 Kč
2024	66 708 Kč	322 422 Kč	77 778 Kč
2025	66 708 Kč	389 130 Kč	11 070 Kč
2026	11 070 Kč	400 200 Kč	0 Kč

Výkonové odpisy

VC = 400 200 Kč

Předpokládaná životnost pořízeného auta je 160 080 km.

Odpis (1 km) = 2,5 Kč

Tabulka č. 27: Výkonové odpisy ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7)

Rok	Předpokládaná výše najetých kilometrů	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	25 000 km	62 500 Kč	62 500 Kč	337 700 Kč
2021	45 000 km	112 500 Kč	175 000 Kč	225 200 Kč
2022	38 000 km	95 000 Kč	270 000 Kč	130 200 Kč
2023	41 000 km	102 500 Kč	372 500 Kč	27 700 Kč
2024	11 080 km	27 700 Kč	400 200 Kč	0 Kč

Účetní odpisování v případě technického zhodnocení ve třetím roce užívání

Druhou variantou je provedení technického zhodnocení na začátku třetího roku užívání automobilu. V tomto roce se zvýší ocenění majetku zároveň se zvýšením zůstatkové ceny majetku.

Časové odpisy rovnoměrné

VC = 300 200 Kč

Doba odpisování = 6 let = 72 měsíců

Měsíční odpis před TZ = 4 170 Kč

TZ = 100 000 Kč

Měsíční odpis po TZ = 6 170 Kč

Tabulka č. 28: Časové odpisy ojetého automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle:7)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	41 700 Kč	41 700 Kč	258 500 Kč
2021	50 040 Kč	91 740 Kč	208 460 Kč
2022	74 040 Kč	165 780 Kč	234 420 Kč
2023	74 040 Kč	239 820 Kč	160 380 Kč
2024	74 040 Kč	313 860 Kč	86 340 Kč
2025	74 040 Kč	387 900 Kč	12 300 Kč
2026	12 300 Kč	400 200 Kč	0 Kč

Výkonové odpisy

VC = 300 200 Kč

Předpokládaná životnost pořízeného auta je 120 080 km.

Odpis (1 km) = 2,5

TZH = 100 000 Kč

Předpokládaná životnost pořízeného auta po technickém zhodnocení se zvýší o 40 000 km.

Tabulka č. 29: Výkonové odpisy ojetého automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7)

Rok	Předpokládaná výše najetých kilometrů	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	25 000 km	62 500 Kč	62 500 Kč	237 700 Kč
2021	45 000 km	112 500 Kč	175 000 Kč	125 200 Kč
2022	38 000 km	95 000 Kč	270 000 Kč	130 200 Kč

Rok	Předpokládaná výše najetých kilometrů	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2023	41 000 km	102 500 Kč	372 500 Kč	27 700 Kč
2024	11 080 km	27 700 Kč	400 200 Kč	0 Kč

3.3.2 Daňové odpisování

Stejně jako u účetního odpisování i u toho daňového je vypočítáno více variant. První variantou je případ, kdy je technické zhodnocení provedeno v roce pořízení majetku, tudíž jeho hodnota vstupuje do vstupní ceny majetku. Druhá varianta je provedení technického zhodnocení ve 3. roce užívání majetku. U obou variant jsou vypočítány rovnoměrné a zrychlené odpisy.

Daňové odpisování v případě technického zhodnocení v prvním roce užívání

První variantou je provedení technického zhodnocení na majetku již při jeho pořízení.

Rovnoměrné odpisy

$$VC = 300\,200 + 100\,000 = 400\,200 \text{ Kč}$$

Doba odpisování = 5 let

Tabulka č. 30: Rovnoměrné odpisy ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	44 022 Kč	44 022 Kč	356 178 Kč
2021	89 045 Kč	133 067 Kč	267 133 Kč
2022	89 045 Kč	222 112 Kč	178 088 Kč
2023	89 045 Kč	311 157 Kč	89 043 Kč
2024	89 043 Kč	400 200 Kč	0 Kč

Zrychlené odpisy

$$VC = 300\,200 + 100\,000 = 400\,200 \text{ Kč}$$

Doba odpisování = 5 let

Tabulka č. 31: Zrychlené odpisy ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	80 040 Kč	80 040 Kč	320 160 Kč
2021	128 064 Kč	208 104 Kč	192 096 Kč
2022	96 048 Kč	304 152 Kč	96 048 Kč
2023	64 032 Kč	368 184 Kč	32 016 Kč
2024	32 016 Kč	400 200 Kč	0 Kč

Daňové odpisování v případě technického zhodnocení ve třetím roce užívání

Druhou variantou je provedení technického zhodnocení na začátku třetího roku po zařazení majetku do užívání.

Rovnoměrné odpisy

$$VC = 300\,200 \text{ Kč}$$

Doba odpisování = 5 let (doba odpisování se vlivem technického zhodnocení prodlouží na 6 let)

$$TZ = 100\,000 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 32: Rovnoměrné odpisy ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	33 022 Kč	33 022 Kč	267 178 Kč
2021	66 795 Kč	99 817 Kč	200 383 Kč
2022	80 040 Kč	179 857 Kč	220 343 Kč

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2023	80 040 Kč	259 897 Kč	140 303 Kč
2024	80 040 Kč	339 937 Kč	60 263 Kč
2025	60 263 Kč	400 200 Kč	0 Kč

Zrychlené odpisy

VC = 300 200 Kč

Doba odpisování = 5 let (technické zhodnocení prodlouží dobu odpisování o 1 rok)

TZ = 100 000 Kč

Tabulka č. 33: Zrychlené odpisy ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle:8)

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	60 040 Kč	60 040 Kč	240 160 Kč
2021	96 064 Kč	156 104 Kč	144 096 Kč
2022	97 639 Kč	253 743 Kč	146 457 Kč
2023	73 229 Kč	326 972 Kč	73 228 Kč
2024	48 819 Kč	375 791 Kč	24 409 Kč
2025	24 409 Kč	400 200 Kč	0 Kč

3.4 Přehled odpisů

V kapitole níže jsou v tabulkách uvedeny veškeré vypočítané odpisy pro jejich porovnání. V první tabulce jsou souhrnně uvedeny odpisy u nového osobního automobilu. V druhé tabulce jsou uvedeny odpisy ojetého osobního automobilu, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení v roce zařazení do užívání. Ve třetí tabulce jsou uvedeny odpisy ojetého automobilu, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení ve 3. roce užívání.

Nový automobil

Tabulka č. 34: Odpisy nového automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7, 8)

Rok	Účetní odpisy časové	Účetní odpisy výkonové	Daňové odpisy rovnoměrné	Daňové odpisy zrychlené	Daňové odpisy mimořádné
2020	69 690 Kč	62 500 Kč	55 187 Kč	100 340 Kč	250 850 Kč
2021	83 628 Kč	112 500 Kč	111 629 Kč	160 544 Kč	217 410 Kč
2022	83 628 Kč	95 000 Kč	111 629 Kč	120 408 Kč	33 440 Kč
2023	83 628 Kč	102 500 Kč	111 629 Kč	80 272 Kč	
2024	83 628 Kč	75 000 Kč	111 626 Kč	40 136 Kč	
2025	83 628 Kč	54 200 Kč			
2026	13 870 Kč				

Ojetý automobil – TZH v roce pořízení

Tabulka č. 35: Odpisy ojetého automobilu s TZH v roce pořízení

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7, 8)

Rok	Účetní odpisy časové	Účetní odpisy výkonové	Daňové odpisy rovnoměrné	Daňové odpisy zrychlené
2020	55 590 Kč	62 500 Kč	44 022 Kč	80 040 Kč
2021	66 708 Kč	112 500 Kč	89 045 Kč	128 064 Kč
2022	66 708 Kč	95 000 Kč	89 045 Kč	96 048 Kč
2023	66 708 Kč	102 500 Kč	89 045 Kč	64 032 Kč
2024	66 708 Kč	27 700 Kč	89 043 Kč	32 016 Kč
2025	66 708 Kč			
2026	11 070 Kč			

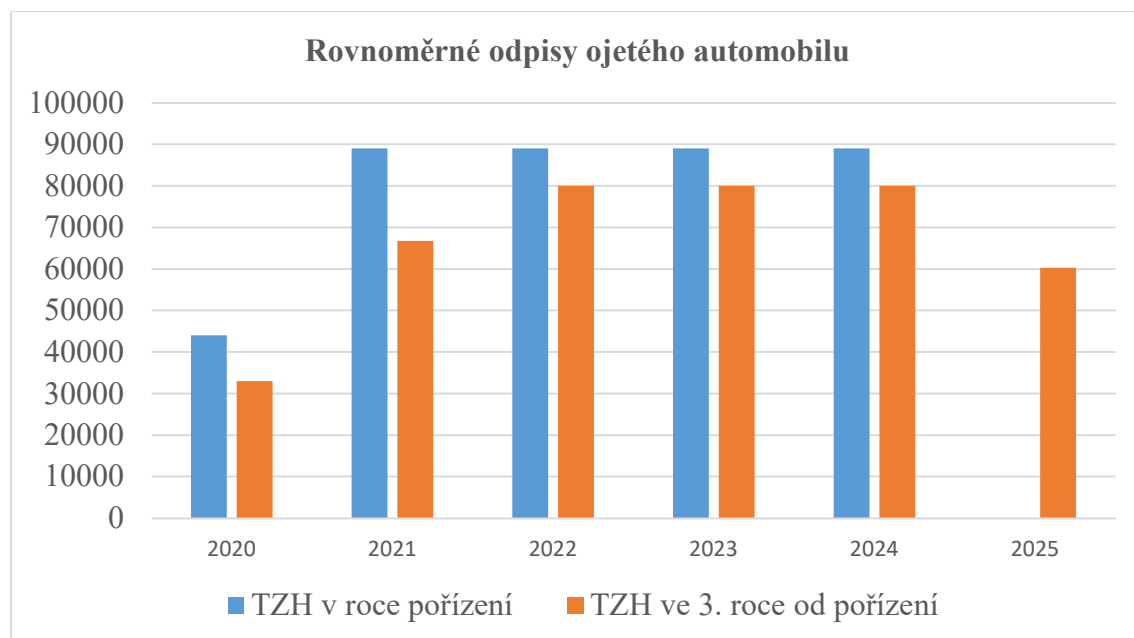
Ojetý automobil – TZH ve 3. roce po zařazení do užívání

Tabulka č. 36: Odpisy ojetého automobilu s TZH v 3. roce užívání

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 7, 8)

Rok	Účetní odpisy časové	Účetní odpisy výkonové	Daňové odpisy rovnoměrné	Daňové odpisy zrychlené
2020	41 700 Kč	62 500 Kč	33 022 Kč	60 040 Kč
2021	50 040 Kč	112 500 Kč	66 795 Kč	96 064 Kč
2022	74 040 Kč	95 000 Kč	80 040 Kč	97 639 Kč
2023	74 040 Kč	102 500 Kč	80 040 Kč	73 229 Kč
2024	74 040 Kč	27 700 Kč	80 040 Kč	48 819 Kč
2025	74 040 Kč		60 263 Kč	24 409 Kč
2026	12 300 Kč			

Na grafu č. 3 níže je vidět srovnání rovnoměrných odpisů u ojetého osobního automobilu v případě technického zhodnocení v roce jeho pořízení a technického zhodnocení třetí rok od zařazení do užívání.

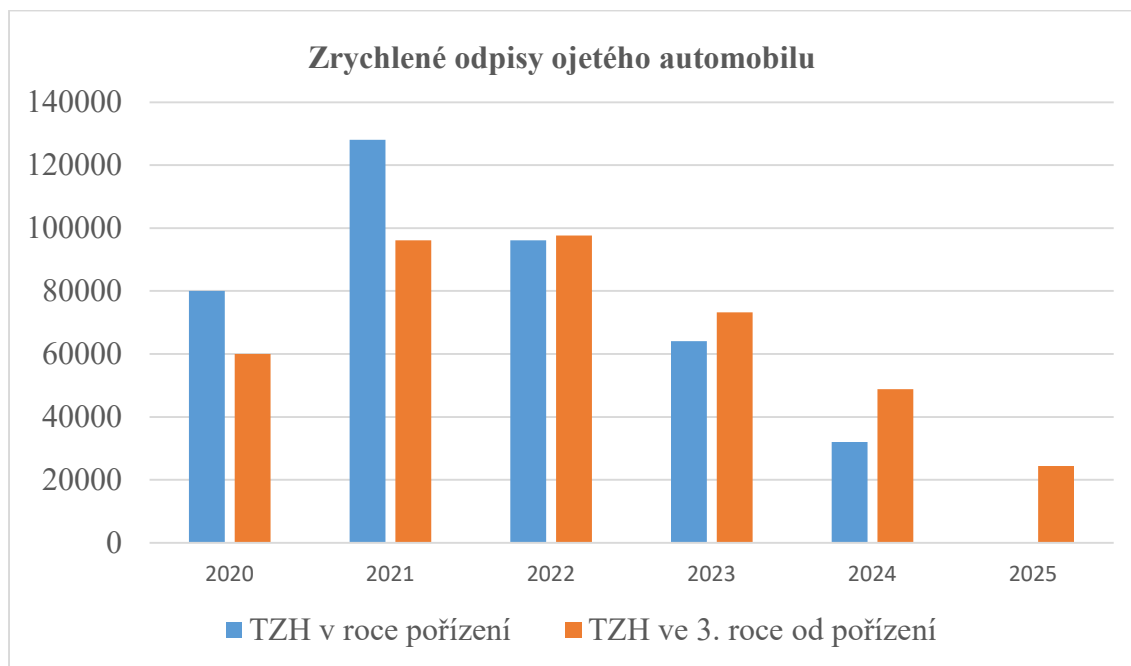


Graf č. 3: Rovnoměrné odpisy ojetého automobilu

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Na grafu č. 3 je vidět, že v případě technického zhodnocení v roce zařazení do užívání jsou rovnoměrné daňové odpisy vyšší a majetek se odepíše rychleji.

Na grafu č. 4 níže je vidět srovnání zrychlených odpisů u ojetého osobního automobilu v případě technického zhodnocení v roce jeho pořízení a technického zhodnocení třetí rok od zařazení do užívání.



Graf č. 4: Zrychlené odpisy ojetého automobilu
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z grafu č. 4 je zřejmé, že i při zrychlených odpisech se při technickém zhodnocení v roce zařazení majetku do užívání majetek odepíše rychleji.

Účetní odpisy firma zahrnuje do nákladů. V případě rozdílu účetních a daňových odpisů společnost v daném roce upraví základ daně v přiznání k dani z příjmů.

účetní odpisy	>	daňové odpisy	→	zvýšení ZD
účetní odpisy	<	daňové odpisy	→	snížení ZD
účetní odpisy	=	daňovým odpisům	→	rozdíl = 0 Kč

3.5 Vyřazení osobního automobilu

Při vyřazení osobního automobilu společnost uvažuje variantně. Jelikož firma neplánuje vyřadit majetek darem, vkladem do jiné společnosti ani převodem z podnikání do osobního užívání, zbyly tyto varianty vyřazení:

- prodejem,
- likvidací.

Další možnost vyřazení je v důsledku škody nebo manka.

Vyřazení osobního automobilu prodejem

Firma počítá s možností prodeje pouze v případě, že se rozhodne pořídit zcela nový automobil. V takovém případě by byla firma jeho prvním vlastníkem a předpokládá, že i po úplném odepsání majetku by byla schopna tento automobil prodat za cenu pohybující se v rozmezí 180 000 – 250 000 Kč, avšak zatím tuto variantu neplánuje. V případě, že by se pro takový prodej firma rozhodla, bylo by vhodné aktualizovat odpisový plán a do výše ocenění zahrnout zbytkovou hodnotu majetku. Poté by společnost vyřadila automobil z užívání v pořizovací ceně a obdržela by tržbu z prodeje automobilu.

Pokud by se firma rozhodla pro prodej osobního automobilu v průběhu odpisování, tudíž by majetek nebyl plně odepsán, v takovém případě by bylo třeba před vyřazením automobilu doúčtovat účetní zůstatkovou cenu. Daňová zůstatková cena by byla plně uznána jako daňový náklad. O rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny je třeba upravit základ daně v přiznání k dani z příjmů.

V případě prodeje majetku spojené osobě (vymezení v §23, odst. 7 ZDP) se upraví základ daně o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou, za kterou by byl daný majetek prodán osobě nespojené (pokud daný rozdíl není uspokojivě doložen). Jedná se o dodržení principu tržního odstupu. (8, §23)

Vyřazení osobního automobilu likvidací

Při likvidaci odpisovaného majetku je nutné vytvořit protokol o likvidaci. V takovém případě je třeba doúčtovat účetní zůstatkovou cenu. Daňová zůstatková cena je plně

daňově uznatelným nákladem. O rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny je třeba upravit základ daně v přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Vyřazení osobního automobilu v důsledku škody

Při vyřazení majetku v důsledku škody je třeba doúčtovat účetní zůstatkovou cenu. Daňová zůstatková cena je uznatelným nákladem pouze do výše náhrad (výjimkou je případ, kdy škoda vznikla v důsledku živelné pohromy nebo neznámým pachatelem, tehdy je daňová zůstatková cena daňově uznatelným nákladem bez ohledu na náhradu škody). O rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou je třeba upravit základ daně v přiznání k dani z příjmů.

3.6 Doporučení společnosti

Společnost ABC, s.r.o. se rozhodovala mezi pořízením nového a ojetého automobilu. Doporučení pro tuto společnost by bylo pořídit nový osobní automobil. U nového osobního automobilu je sice vyšší cena, ale při propočítání nákladů spojených s koupí ojetého automobilu se zase o tolik neliší (rozdíl se pohybuje v rámci desetitisíců korun). Mezi nevýhody nového automobilu spadá vyšší cena, výhodou pak budou menší starosti, možnost automobil v dobrém stavu prodat za nemalou částku a možnost uplatnění mimořádných odpisů. Mezi výhody ojetého automobilu spadá cena, nevýhodou potom bude mnohem více starostí například s převodem registrace auta na firmu, opravami, technickým zhodnocením a další. Během oprav a provádění technického zhodnocení na automobilu nemůže firma auto používat. Starší auto bude problém prodat za dobrou cenu, jestli se ho firmě vůbec podaří prodat. Další nevýhodou je nemožnost uplatnění mimořádných odpisů, z toho důvodu, že firma nebude prvním vlastníkem vozidla.

Při rozhodování, jaké účetní odpisy firma zvolí, je třeba brát v potaz, že mají co nejreálněji zachycovat hodnotu majetku. Dle názoru autorky tuto podmínku u odpisování automobilu lépe plní odpisy výkonové. Jejich nevýhodou ovšem je, že nezachycují morální opotřebení majetku.

Při volbě daňových odpisů záleží na aktuální situaci firmy a co v budoucnu zamýšlí. Obecně platí, že společnosti s kladným základem daně hledají optimální cesty pro snížení daňové povinnosti. V případě, že společnost upřednostňuje rychlé daňové odepsání majetku, jsou vhodné mimořádné odpisy majetku (které jsou možné pouze u nového

osobního automobilu). Naopak pokud se firma rozhodne, že není vhodné momentálně daňově odpisovat daný majetek, může se rozhodnout odpisy přerušit (což není u mimořádných odpisů možné). To by bylo vhodné například v případě, kdy si poplatník může uplatnit ztrátu minulých let (na toto uplatnění je časový limit 5 let, poté o tuto možnost přijde). V případě, že chce poplatník daňové odpisy rovnoměrně rozložit v průběhu let, jsou vhodné odpisy rovnoměrné.

Tabulka č. 37: Vhodná volba daňových odpisů
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Plán konkrétní společnosti	Vhodná volba daňových odpisů
Společnost plánuje rovnoměrné rozložení daňové povinnosti	Rovnoměrné odpisy
Společnosti vychází ztráta nebo si může uplatnit ztrátu z minulých let	Přerušení odpisování, neuplatnění odpisů
Společnost chce v prvních letech odpisování co nejnižší daňovou povinnost	Zrychlené odpisy, mimořádné odpisy (při splnění podmínek)

Vlastním návrhem konkrétně pro společnost ABC, s.r.o. je v případě kladného základu daně zakoupení nového osobního automobilu, užití výkonových účetních odpisů a mimořádných daňových odpisů. Daný návrh je znázorněn v tabulce č. 38 níže.

Tabulka č. 38: Doporučení společnosti ABC, s.r.o.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Vliv na ZD
2020	62 500 Kč	250 850 Kč	- 188 350 Kč
2021	112 500 Kč	217 410 Kč	- 104 910 Kč
2022	95 000 Kč	33 440 Kč	+ 61 560 Kč
2023	102 500 Kč		+ 102 500 Kč
2024	75 000 Kč		+ 75 000 Kč

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Vliv na ZD
2025	54 200 Kč		+ 54 200 Kč

V případě záporného základu daně je doporučením společnosti užití výkonových účetních odpisů a přerušení daňového odpisování (u zrychleného či rovnoměrného odpisování).

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce je zaměřena na účetní odpisování dlouhodobého hmotného majetku a daňové odpisování hmotného majetku zařazeného do 1. a 2. odpisové skupiny. Hlavním cílem práce bylo navrhnout opatření vedoucí k daňové optimalizaci za užití odpisů hmotného majetku a vytvoření vnitřní směrnice pro účetní odpisování vybraného typu majetku pro modelový podnik, která je součástí přílohy č. 2.

V teoretické části této bakalářské práce byly vymezeny teoretická východiska a pojmy. V rámci této části byl vysvětlen pojem majetek a jeho rozdělení. Byly vymezeny způsoby pořízení a vyřazení majetku. Dále se práce zabývá jen hmotným majetkem a dlouhodobým hmotným majetkem. Byly vymezeny základní pojmy z oblasti odpisování majetku, jako například odpis, oprávky, vstupní cena, zůstatková cena, zdaňovací období, technické zhodnocení a další. Bylo zde detailně popsáno účetní odpisování i daňové odpisování. V rámci účetního odpisování se práce zaměřuje na právní úpravu, odpisový plán, časové odpisy, výkonové odpisy a komponentní odpisování. V rámci daňového odpisování se práce zaměřuje na právní úpravu, odpisovatele, odpisové skupiny, rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy a jiný způsob odpisování (výkonové a mimořádné).

V analytické části bakalářské práce byla provedena analýza současného stavu ve vztahu k právní úpravě z pohledu účetnictví a z pohledu zákona o daních z příjmů. V každé z nich se autorka práce zabývá pořízením, způsobem odpisování, jeho výhodami a nevýhodami, technickým zhodnocením majetku a vyřazením majetku. Jsou zde rovněž vymezeny určité problematické aspekty a jejich řešení. Dále je zde provedena komparace účetního a daňového odpisování majetku. Autorka práce se zde zabývá také novou legislativní úpravou daňového odpisování a je provedena komparace stávající legislativní úpravy s úpravou novou.

V návrhové části této bakalářské práce je představena modelová společnost ABC, s.r.o., která si plánuje pořídit osobní automobil výhradně pro firemní účely. Jsou zde uvažovány dvě varianty, a to pořízení zcela nového osobního automobilu a pořízení ojetého automobilu. Také byla zpracována interní směrnice pro tuto společnost. U každé varianty jsou zkoumány náklady spojené s pořízením majetku, výše pořizovací ceny, doba odpisování majetku a okamžik zavedení majetku do užívání. Je vypočítáno více variant

odpisů, které jsou následně srovnány a na základě toho byly modelové firmě uděleny návrhy, mezi kterými si může firma vybrat nejvhodnější variantu s přihlédnutím k jejímu aktuálnímu ekonomickému stavu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.
2. Roční přehled podnikatelů a živností. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha: MPO, ©2005 - 2020 [cit. 2020-11-18]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/rocní-prehled-podnikatelů-a-zivností--222295/>
3. Vybrané údaje z DAP k DPPO za zdaňovací období. *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa, © 2013 - 2021 [cit. 2020-11-18]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>
4. SYNEK, Miloslav, Helena SEDLÁČKOVÁ a Hana VÁVROVÁ. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2., přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1212-9.
5. MOLNÁR, Zdeněk. *Pokročilé metody vědecké práce*. [Zeleneč]: Profess Consulting, 2012. Věda pro praxi (Profess Consulting). ISBN 978-80-7259-064-3.
6. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
7. Zákon č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
8. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
9. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-866-6.
10. NIGRIN, Jiří. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-737-2.

11. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
12. Ceed [online]. Zlín: CEED, © 2020 [cit. 2020-11-18]. Dostupné z:
<http://www.ceed.cz/>
13. CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-121-5.
14. Český účetní standard pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů č. 013, ve znění pozdějších předpisů.
15. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
16. SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7552-832-2.
17. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press, 2004. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 80-251-0171-1.
18. Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.
19. Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály [online]. Praha: Verlag Dashöfer, © 1997 - 2021 [cit. 2021-5-15]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/vnitri-smernice-k-dlouhodobemu-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei90_PofcggcR-13jeVO4ro/?fbclid=IwAR3iRXuJtR6uT9yOxuw3oeD9hTWZ6leSXDztIo30qC2NmnU5ZZIAFfifgg4
20. LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. akt. vyd. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0797-1.

21. MEJZLÍK, Ladislav, Libuše MÜLLEROVÁ, Jana SKÁLOVÁ, et al. *Interpretace Národní účetní rady*. Praha: Grada Publishing, 2019. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2216-5.
22. Databáze daňových tiskopisů. Finanční správa [online]. Praha: Finanční správa, © 2013 - 2021 [cit. 2021-4-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>
23. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 17. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-063-8.
24. Přehled nejdůležitějších změn v gesci Ministerstva financí pro rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2020 [cit. 2021-1-2]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/prehled-nejdulezitejsich-zmen-v-gesci-mi-40144>
25. Pokyn GFŘ D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
26. Jak registrovat. *Ministerstvo dopravy* [online]. Praha: Ministerstvo dopravy ČR, © 2021 [cit. 2021-5-14]. Dostupné z: <https://www.mdcz.cz/Dokumenty/Silnicni-doprava/Registrace-vozidel/Jak-registrovat>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZoÚ - zákon č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

HM – hmotný majetek

VC – vstupní cena

ČÚS – České účetní standardy

NÚR – Národní účetní rada

TZH – technické zhodnocení

ZD – základ daně

ÚJ – účetní jednotka

DPPO – daň z příjmů právnických osob

ZC – zůstatková cena

IAS – mezinárodní účetní standard

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Rozdělení dlouhodobého majetku dle zákona o účetnictví	15
Obrázek č. 2: Rozdělení majetku dle zákona o daních z příjmů.....	16
Obrázek č. 3: Schéma odpisů.....	17
Obrázek č. 4: Řádek č. 50 přiznání DPPO.....	50
Obrázek č. 5: Řádek č. 150 přiznání DPPO.....	50

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka č. 1: Počet let odpisování majetku dle odpisových skupin	30
Tabulka č. 2: Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování.....	31
Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování	32
Tabulka č. 4: Postup z pohledu účetnictví	34
Tabulka č. 5: určení ocenění DHM.....	36
Tabulka č. 6: Problematické aspekty v oblasti pořízení DHM	37
Tabulka č. 7: Výhody a nevýhody jednotlivých druhů účetních odpisů	40
Tabulka č. 8: Postup z pohledu ZDP	44
Tabulka č. 9: Určení vstupní ceny	45
Tabulka č. 10: Vymezení problematických aspektů z hlediska pořízení HM	46
Tabulka č. 11: Výhody a nevýhody jednotlivých druhů daňového odpisování.....	47
Tabulka č. 12: Zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %	49
Tabulka č. 13: Zvýšení odpisu v prvním roce užívání o 15 %	49
Tabulka č. 14: Zvýšení odpisu v prvním roce užívání o 10 %	50
Tabulka č. 15: Komparace účetního a daňového odpisování	52
Tabulka č. 16: Vymezení problematických aspektů v oblasti komparace účetního a daňového odpisování	54
Tabulka č. 17: Komparace stávající legislativní úpravy s novou	57
Tabulka č. 18: Komparace rovnoměrných, zrychlených a mimořádných odpisů	57
Tabulka č. 19: Náklady spojené s pořízením nového automobilu.....	60
Tabulka č. 20: Časové odpisy nového automobilu	62
Tabulka č. 21: Výkonové odpisy nového automobilu	63
Tabulka č. 22: Rovnoměrné odpisy nového automobilu	63
Tabulka č. 23: Zrychlené odpisy nového automobilu.....	64
Tabulka č. 24: Mimořádné odpisy nového automobilu	65
Tabulka č. 25: Náklady spojené s pořízením ojetého automobilu.....	65
Tabulka č. 26: Časové odpisy ojetého automobilu	68
Tabulka č. 27: Výkonové odpisy ojetého automobilu	69
Tabulka č. 28: Časové odpisy ojetého automobilu	70
Tabulka č. 29: Výkonové odpisy ojetého automobilu	70

Tabulka č. 30: Rovnoměrné odpisy ojetého automobilu	71
Tabulka č. 31: Zrychlené odpisy ojetého automobilu.....	72
Tabulka č. 32: Rovnoměrné odpisy ojetého automobilu	72
Tabulka č. 33: Zrychlené odpisy ojetého automobilu.....	73
Tabulka č. 34: Odpisy nového automobilu	74
Tabulka č. 35: Odpisy ojetého automobilu s TZH v roce pořízení.....	74
Tabulka č. 36: Odpisy ojetého automobilu s TZH v 3. roce užívání.....	75
Tabulka č. 37: Vhodná volba daňových odpisů.....	79
Tabulka č. 38: Doporučení společnosti ABC, s.r.o.	79

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf č. 1: Vývoj počtu podnikatelů během let.....	10
Graf č. 2: Odpisy hmotného a nehmotného majetku za rok 2019	11
Graf č. 3: Rovnoměrné odpisy ojetého automobilu.....	75
Graf č. 4: Zrychlené odpisy ojetého automobilu	76

SEZNAM VZORCŮ

- (1) Oprávky
- (2) Zůstatková cena
- (3) Pořizovací cena
- (4) Rovnoměrné účetní odpisy
- (5) Zrychlené účetní odpisy
- (6) Výkonové odpisy
- (7) Roční odpis v prvním roce u rovnoměrného odpisování
- (8) Roční odpis v dalších letech u rovnoměrného odpisování
- (9) Roční odpis při zvýšené vstupní ceně u rovnoměrného odpisování
- (10) Roční odpis v prvním roce u zrychleného odpisování
- (11) Roční odpis v dalších letech u zrychleného odpisování
- (12) Roční odpis v roce zvýšení vstupní ceny u zrychleného odpisování
- (13) Roční odpis v dalších letech po zvýšení vstupní ceny u zrychleného odpisování
- (14) Daňový odpis výkonový

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin (1. a 2. odpisová skupina)

Příloha č. 2: Vnitropodniková směrnice společnosti ABC, s.r.o.

Příloha č. 1: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin (dle přílohy č. 1 ZDP)

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 1</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(1-1)</i>	<i>01.4</i>	<i>Jen: skot plemenný</i>
<i>(1-2)</i>	<i>01.4</i>	<i>Jen: skot chovný</i>
<i>(1-3)</i>	<i>01.43.10</i>	<i>Jen: osli, muly a mezci chovní a plemenní</i>
<i>(1-4)</i>	<i>01.45.11</i>	<i>Jen: ovce chovné a plemenné</i>
<i>(1-5)</i>	<i>01.45.12</i>	<i>Jen: kozy chovné a plemenné</i>
<i>(1-6)</i>	<i>01.46.10</i>	<i>Jen: prasata plemenná</i>
<i>(1-7)</i>	<i>01.46.10</i>	<i>Jen: prasata chovná</i>
<i>(1-8)</i>	<i>01.47.13</i>	<i>Jen: hejna husí plemenná</i>
<i>(1-9)</i>	<i>01.47.13</i>	<i>Jen: hejna husí chovná</i>
<i>(1-10)</i>	<i>22.29.25</i>	<i>Plastové kancelářské nebo školní potřeby</i>
<i>(1-11)</i>	<i>23.19.23</i>	<i>Laboratorní sklo, sklo pro zdravotnické a farmaceutické účely; skleněné ampule</i>
<i>(1-12)</i>	<i>23.44.11</i>	<i>Keramické výrobky pro laboratorní, chemické nebo jiné technické účely, z porcelánu</i>
<i>(1-13)</i>	<i>23.91.11</i>	<i>Mlýnské kameny, brusné kameny, brusné kotouče a podobné výrobky a jejich díly, bez rámců, z přírodního kamene, aglomerovaných přírodních nebo umělých brusiv nebo z keramiky</i>
<i>(1-14)</i>	<i>25.73</i>	<i>Nástroje a nářadí pokud nejsou uvedena v jiné položce této přílohy</i>
<i>(1-15)</i>	<i>26.20</i>	<i>Počítače a periferní zařízení</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA I</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(1-16)</i>	<i>26.30.11</i>	<i>Vysílací přístroje obsahující přijímací zařízení občanských radiostanic pokud nejsou uvedena v jiné položce této přílohy</i>
<i>(1-17)</i>	<i>26.30.12</i>	<i>Vysílací přístroje neobsahující přijímací zařízení pokud nejsou uvedena v jiné položce této přílohy</i>
<i>(1-18)</i>	<i>26.30.13</i>	<i>Televizní kamery</i>
<i>(1-19)</i>	<i>26.30.2</i>	<i>Elektrické přístroje pro telefony a telegrafy; videotelefony vč. mobilních telefonů</i>
<i>(1-20)</i>	<i>26.40.44</i>	<i>Přijímací přístroje pro radiotelefonii nebo radiotelegrafii j. n.</i>
<i>(1-21)</i>	<i>26.51</i>	<i>Měřicí, kontrolní, zkušební, navigační a jiné přístroje a zařízení pokud nejsou uvedena v jiné položce této přílohy</i>
<i>(1-22)</i>	<i>27.90.11</i>	<i>Jen: směšovací zvukové přístroje pro záznam a kombinování zvuku (mixážní pulty apod.)</i>
<i>(1-23)</i>	<i>28.23</i>	<i>Kancelářské stroje a zařízení kromě počítačů a periferních zařízení</i>
<i>(1-24)</i>	<i>28.24</i>	<i>Ruční mechanizované nástroje</i>
<i>(1-25)</i>	<i>28.30.34</i>	<i>Rozmetadla hnoje a umělých hnojiv</i>
<i>(1-26)</i>	<i>28.30.60</i>	<i>Stroje a přístroje ke stříkání, rozstříkování nebo rozprašování kapalin a prášků pro zemědělství nebo zahradnictví</i>
<i>(1-27)</i>	<i>28.30.70</i>	<i>Samonakládací nebo samovýklopné přívěsy a návěsy pro zemědělské účely</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 1</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(1-28)</i>	<i>28.30.86</i>	<i>Stroje a přístroje pro zemědělství, zahradnictví, lesnictví, drůbežářství nebo včelařství jinde neuvedené</i>
<i>(1-29)</i>	<i>28.99.39</i>	<i>Jen: zařízení na vyvažování pneumatik</i>
<i>(1-30)</i>	<i>29.10.52</i>	<i>Vozidla konstruovaná pro jízdu na sněhu, na golfových hřištích apod., s motorem</i>
<i>(1-31)</i>	<i>30.20.33</i>	<i>Jen: vozíky kolejové důlní</i>
<i>(1-32)</i>	<i>30.92.10</i>	<i>Jízdní kola a jiná kola bez motoru</i>
<i>(1-33)</i>	<i>32.50.21</i>	<i>Jen: dýchací přístroje</i>
<i>(1-34)</i>	<i>32.99.11</i>	<i>Ochranné pokrývky hlavy a jiné ochranné výrobky</i>
<i>(1-35)</i>	<i>32.99.53</i>	<i>Přístroje, zařízení a modely určené k demonstračním účelům</i>
<i>(1-36)</i>	<i>32.99.55</i>	<i>Umělé květiny, listoví a ovoce</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i> <i>CZ-CC++++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(2-1)</i>	<i>01.43.10</i>	<i>Koně a jiní koňovití, živí, pokud nejsou uvedeni v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-2)</i>	<i>13.92.2</i>	<i>Ostatní konfekční textilní výrobky</i>
<i>(2-3)</i>	<i>13.93.1</i>	<i>Koberce a kobercové předložky</i>
<i>(2-4)</i>	<i>13.94.1</i>	<i>Jen: lana a síťované výrobky</i>
<i>(2-5)</i>	<i>13.96.16</i>	<i>Textilní výrobky a výrobky pro technické účely (vč. knotů, síťových krytů na plynové lampy, hadicového</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i> <i>CZ-CC+++)</i>	<i>Název++++)</i>
		<i>potrubí, hnacích nebo dopravníkových pásů, pláten k prose vání a filtračních plachetek)</i>
<i>(2-6)</i>	<i>15.12.1</i>	<i>Brašnářské, sedlářské a podobné výrobky; jiné výrobky z usní</i>
<i>(2-7)</i>	<i>16.23.20</i>	<i>Montované stavby ze dřeva</i>
<i>(2-8)</i>	<i>22.23.20</i>	<i>Montované stavby z plastů</i>
<i>(2-9)</i>	<i>22.29</i>	<i>Ostatní plastové výrobky pokud nejsou uvedeny v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-10)</i>	<i>25.11.23</i>	<i>Jen: konstrukce pro lešení a bednění</i>
<i>(2-11)</i>	<i>25.40.12</i>	<i>Revolvery, pistole, nevojenské střelné zbraně a podobná zařízení</i>
<i>(2-12)</i>	<i>25.71.1</i>	<i>Nožířské výrobky</i>
<i>(2-13)</i>	<i>25.72.1</i>	<i>Zámky a kování</i>
<i>(2-14)</i>	<i>25.73.60</i>	<i>Jen: nástroje na strojní tváření za tepla</i>
<i>(2-15)</i>	<i>25.91</i>	<i>Ocelové sudy a podobné nádoby</i>
<i>(2-16)</i>	<i>25.92</i>	<i>Drobné kovové obaly</i>
<i>(2-17)</i>	<i>25.93.1</i>	<i>Drátěné výrobky, řetězy a pružiny</i>
<i>(2-18)</i>	<i>26.20.17</i>	<i>Monitory a projektory, hlavně pro zařízení pro automatizované zpracování dat</i>
<i>(2-19)</i>	<i>26.30.1</i>	<i>Jen: vysílací přístroje pro rozhlasové nebo televizní vysílání</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i> <i>CZ-CC+++)</i>	<i>Název++++)</i>
(2-20)	26.30.40	<i>Antény a parabolické antény všech druhů, jejich díly; díly vysílacích přístrojů rozhlasových nebo televizních a televizních kamer</i>
(2-21)	26.30.5	<i>Poplachová zařízení na ochranu proti krádeži nebo požáru a podobné přístroje</i>
(2-22)	26.40	<i>Spotřební elektronika</i>
(2-23)	26.51.3	<i>Jen: přesné váhy, kreslicí a rýsovací nástroje a nástroje pro měření délky</i>
(2-24)	26.52	<i>Časoměrné přístroje</i>
(2-25)	26.60.1	<i>Ozařovací, elektroléčebné a elektroterapeutické přístroje</i>
(2-26)	26.70	<i>Optické a fotografické přístroje a zařízení</i>
(2-27)	27.11.31	<i>Jen: elektrická generátorová soustrojí: elektrická generátorová soustrojí s pístovým vznětovým motorem s vnitřním spalováním do 2,5 MW elektrického výkonu</i>
(2-28)	27.11.32	<i>Jen: generátorová soustrojí se zážehovými a spalovacími motory a ostatní generátorová soustrojí do 2,5 MW elektrického výkonu</i>
(2-29)	27.12.31	<i>Rozvaděče, rozvodné panely a jiné základny, vybavené elektrickým zařízením k vypínání, spínání nebo k ochraně elektrických obvodů, pro napětí $\leq 1000\text{ V}$</i>
(2-30)	27.2	<i>Baterie a akumulátory</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++) CZ-CC+++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(2-31)</i>	<i>27.31.12</i>	<i>Optická vlákna a svazky optických vláken; optické kabely (jiné než vyrobené z jednotlivých opláštěných vláken)</i>
<i>(2-32)</i>	<i>27.40</i>	<i>Elektrická osvětlovací zařízení</i>
<i>(2-33)</i>	<i>27.51.15</i>	<i>Ventilátory a ventilační nebo recirkulační odsávače převážně pro domácnost</i>
<i>(2-34)</i>	<i>27.52</i>	<i>Neelektrické spotřebiče převážně pro domácnost</i>
<i>(2-35)</i>	<i>27.90</i>	<i>Ostatní elektrická zařízení pokud nejsou uvedena v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-36)</i>	<i>28.11.11</i>	<i>Závěsné motory pro pohon lodí</i>
<i>(2-37)</i>	<i>28.12</i>	<i>Hydraulická a pneumatická zařízení</i>
<i>(2-38)</i>	<i>28.13.1</i>	<i>Čerpadla na kapaliny; zdviže na kapaliny</i>
<i>(2-39)</i>	<i>28.13.21</i>	<i>Jen: vývěvy laboratorní</i>
<i>(2-40)</i>	<i>28.21.1</i>	<i>Jen: laboratorní pece a pícky</i>
<i>(2-41)</i>	<i>28.22.14</i>	<i>Jen: jeřáby stavební (konstruované pro stavebnictví)</i>
<i>(2-42)</i>	<i>28.22.15</i>	<i>Vidlicové stohovací vozíky, jiné vozíky; malé tahače používané na nádražních stanicích</i>
<i>(2-43)</i>	<i>27.51</i>	<i>Elektrické spotřebiče převážně pro domácnost</i>
<i>(2-44)</i>	<i>28.25.11</i>	<i>Jen: laboratorní přístroje a zařízení pro odpařování a zkapalňování plynů, autoklávy</i>
<i>(2-45)</i>	<i>28.25.13</i>	<i>Chladicí a mrazicí zařízení, tepelná čerpadla (kromě zařízení převážně pro domácnost)</i>
<i>(2-46)</i>	<i>28.29.11</i>	<i>Jen: laboratorní, destilační a rektifikační přístroje</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i> <i>CZ-CC+++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(2-47)</i>	<i>28.29.12</i>	<i>Jen: výrobní a provozní filtrační zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel</i>
<i>(2-48)</i>	<i>28.29.2</i>	<i>Jen: stroje a zařízení na čištění, plnění, uzavírání a balení lahví nebo jiných obalů; hasicí přístroje, stříkací pistole, dmychadla na vrhání písku nebo vhánění páry</i>
<i>(2-49)</i>	<i>28.29.3</i>	<i>Průmyslové, domácí a ostatní přístroje a zařízení k určování hmotnosti a měření</i>
<i>(2-50)</i>	<i>28.29.41</i>	<i>Odstředivky j. n.</i>
<i>(2-51)</i>	<i>28.29.42</i>	<i>Kalandry nebo jiné válcovací stroje (kromě strojů na válcování kovů nebo skla)</i>
<i>(2-52)</i>	<i>28.29.43</i>	<i>Prodejní automaty</i>
<i>(2-53)</i>	<i>28.29.50</i>	<i>Myčky nádobí průmyslového charakteru</i>
<i>(2-54)</i>	<i>28.29.60</i>	<i>Stroje a zařízení na zpracovávání materiálu výrobními postupy spočívajícími ve změně teploty j. n.</i>
<i>(2-55)</i>	<i>28.30</i>	<i>Zemědělské a lesnické stroje pokud nejsou uvedeny v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-56)</i>	<i>28.4.</i>	<i>Kovoobráběcí a ostatní obráběcí stroje</i>
<i>(2-57)</i>	<i>28.9</i>	<i>Ostatní stroje pro speciální účely pokud nejsou uvedeny v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-58)</i>	<i>28.96.10</i>	<i>Stroje na zpracování pryže, plastů nebo na zhotovování výrobků z těchto materiálů j. n.</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i> <i>CZ-CC+++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(2-59)</i>	<i>28.99.1</i>	<i>Stroje a přístroje na tisk, brožování a vázání knih</i>
<i>(2-60)</i>	<i>28.99.20</i>	<i>Stroje a přístroje používané výhradně či převážně na výrobu polovodičových materiálů nebo destiček, polovodičových zařízení, elektronických integrovaných obvodů nebo plochých panelových displejů</i>
<i>(2-61)</i>	<i>28.99.31</i>	<i>Sušicí stroje na sušení dřeva, buničiny, papíru a lepenky; průmyslové sušicí stroje j. n.</i>
<i>(2-62)</i>	<i>28.99.32</i>	<i>Kolotoče, houpačky, střelnice a ostatní pouťové atrakce</i>
<i>(2-63)</i>	<i>29.10.2</i>	<i>Osobní automobily</i>
<i>(2-64)</i>	<i>29.10.30</i>	<i>Motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob</i>
<i>(2-65)</i>	<i>29.10.4</i>	<i>Motorová vozidla nákladní</i>
<i>(2-66)</i>	<i>29.10.5</i>	<i>Motorová vozidla pro zvláštní účely pokud nejsou uvedena v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-67)</i>	<i>29.20.2</i>	<i>Prívěsy a návěsy, kontejnery</i>
<i>(2-68)</i>	<i>29.31.22</i>	<i>Spouštěče a duální startovací generátory; ostatní generátory a ostatní přístroje a zařízení</i>
<i>(2-69)</i>	<i>30.12</i>	<i>Rekreační a sportovní čluny</i>
<i>(2-70)</i>	<i>30.30</i>	<i>Jen: letadla a kosmické lodě (balóny, vzducholodě, družice) pokud nejsou uvedeny v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-71)</i>	<i>30.91.1</i>	<i>Motocykly a postranní vozíky</i>
<i>(2-72)</i>	<i>30.92.20</i>	<i>Vozíky pro invalidy, kromě dílů a příslušenství</i>

<i>ODPISOVÁ SKUPINA 2</i>		
<i>Položka+)</i>	<i>CZ-CPA++)</i> <i>CZ-CC+++)</i>	<i>Název++++)</i>
<i>(2-73)</i>	<i>30.99.10</i>	<i>Ostatní dopravní prostředky a zařízení j. n.</i>
<i>(2-74)</i>	<i>31.0</i>	<i>Nábytek</i>
<i>(2-75)</i>	<i>32.2</i>	<i>Hudební nástroje</i>
<i>(2-76)</i>	<i>32.3</i>	<i>Sportovní potřeby</i>
<i>(2-77)</i>	<i>32.40.4</i>	<i>Ostatní hry</i>
<i>(2-78)</i>	<i>32.50</i>	<i>Lékařské a dentální nástroje a potřeby pokud nejsou uvedeny v jiné položce této přílohy</i>
<i>(2-79)</i>	<i>58.11.1</i>	<i>Knihy v tištěné podobě</i>
<i>(2-80)</i>		<i>Jen: signalizační a zabezpečovací technická zařízení staveb klasifikovaných v CZ-CC v sekci 2</i>

Vysvětlivky:

+) *Položka* = kód odpisové skupiny (1-6) a pořadové číslo

++) *CZ-CPA* = kód „klasifikace produkce (CZ-CPA)“

+++) *CZ-CC* = kód „klasifikace stavebních děl (CZ-CC)“

++++) *Název* = stručné označení majetku

Příloha č. 2: Vnitropodniková směrnice společnosti ABC, s.r.o.

**VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE SPOLEČNOSTI ABC, s.r.o.
upravující dlouhodobý hmotný majetek**

Tato vnitropodniková směrnice upravuje pořízení, účetní a daňové odpisování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku společnosti ABC, s.r.o. Byla zpracována na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Zpracoval: Ing. Petr Novák
jednatel společnosti

Aktualizováno: 20.2.2020

Základní pojmy a jejich vymezení

Odpis – vyjadřuje trvalé snížení hodnoty majetku (jeho opotřebení)

Vstupní cena – hodnota majetku zjištěná jeho oceněním

Účetní odpisy – zpracovány na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále se používá zkratka ZoÚ), vyjadřují reálné opotřebení majetku

Daňové odpisy – zpracovány na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), jsou důležité při určování základu daně

Oprávky – součet všech dosavadních odpisů

Zůstatková cena – aktuální hodnota majetku (rozdíl vstupní ceny a oprávek)

Dlouhodobý hmotný majetek

Do dlouhodobého hmotného majetku spadá majetek vymezen ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Účetní jednotka používá pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného majetku hranici shodnou s hranicí pro hmotný majetek dle ZDP (tato hranice je použita i pro technické zhodnocení majetku). Majetek firmy je zaveden do užívání po splnění technicko-ekonomických funkcí a právních aspektů. Účetní jednotka oceňuje majetek dle tabulky níže.

Způsob pořízení	Ocenění DHM
Nákupem	Pořizovací cena
Vlastní výrobou	Vlastní náklady (pokud to není možné, reprodukční pořizovací cena)
Bezúplatné nabytí	Reprodukční pořizovací cena

Do pořizovací ceny majetku se zahrnují také náklady spojené s pořízením daného majetku, do doby zavedení do užívání.

Daňové odpisy

Účetní jednotka počítá daňové odpisy jednou ročně na konci zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok. Pro rozřídění majetku do odpisových skupin se použije příloha č. 1 ZDP. Minimální doba odpisování jednotlivých skupin činí:

Odpisová skupina	Počet let odpisování
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Účetní jednotka si pro každý majetek volí způsob daňového odpisování zvlášť. V případě užití rovnoměrných odpisů, jsou jednotlivým skupinám přiřazeny maximální možné sazby (v tabulce níže).

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

V případě užití zrychlených odpisů jsou použity následující koeficienty:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotka nevylučuje použití jiného způsobu daňových odpisů, jako je například komponentní odpisování či mimořádné odpisy majetku. V případě, že majetek není delší dobu používán, odpisování se přeruší.

Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou zpracovány tak, aby zachytily skutečnou hodnotu majetku. Účetní jednotka používá odpisy časové či výkonové, dle druhu majetku a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Tyto odpisy se počítají každý měsíc počínaje měsícem následujícím po zařazení majetku do užívání. Účetní odpisy nezahrnují zbytkovou hodnotu majetku ani náklady či výnosy z likvidace majetku.

Společnost účetně neodpisuje pozemky, umělecká díla, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a najatý dlouhodobý hmotný majetek. Účetní jednotka používá pro zařazení majetku do odpisových skupin obdobný postup, jako u odpisů daňových. Níže je přehled doby účetního odpisování a procentuální velikost odpisů dle jednotlivých odpisových skupin.

Odpisová skupina	Počet let odpisování	Účetní odpisové procento
1	4	25 %

Odpisová skupina	Počet let odpisování	Účetní odpisové procento
2	6	16,67 %
3	10	10 %
4	20	5 %
5	30	3,33 %
6	50	2 %

Společnost účetně odpisuje majetek do výše 100 % hodnoty ocenění majetku.

Aktuálně společnost vlastní 2 druhy majetku, a to elektroniku a osobní automobil. Elektronika (mobilní telefony a počítače) spadá do 1. odpisové skupiny a používají se časové odpisy. Tento typ odpisování je použit v rámci zohlednění morálního opotřebení tohoto druhu majetku. Osobní automobil spadá do 2. odpisové skupiny a používají se odpisy výkonové.

Účtování v souvislosti s pořízením majetku

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku na základě faktury přijaté	042	321
DPH z pořízení DHM	343	321
Úhrada přijaté faktury z bankovního účtu	321	221
Pořízení drobného hmotného majetku na základě faktury přijaté	501	321
DPH z pořízení drobného hmotného majetku	343	321
Úhrada faktury přijaté z bankovního účtu	321	221
Převod majetku z osobního užívání do podnikání	042	411
Pořízení majetku darováním do společnosti	042	413
Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	022	042

Účtování odpisů

Roční odpis 551 082

Účtování v souvislosti s vyřazením majetku

Zůstatková cena při vyřazení majetku prodejem 541 082

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku 311 641

DPH z prodeje 311 343

úhrada od odběratele 221 311

Zůstatková cena při vyřazení likvidací (mimořádný odpis) 551 082

Zůstatková cena při vyřazení v důsledku manka a škody 549 082

Zůstatková cena při vyřazení darováním 543 082

Převod majetku z podnikání do osobního užívání 411 082

Vyřazení majetku (v pořizovací ceně) 082 022

Osoba odpovědná za zařazení a vyřazení majetku: Bc. Tereza Bílá

Přehled dlouhodobého hmotného majetku společnosti ABC, s.r.o.

Název	Odpisová skupina	Daňové odpisy		Účetní odpisy	
		Počet let	Způsob	Počet let	Způsob
PC	1	3	zrychlené	4	časové
Mobilní telefon	1	3	zrychlené	4	časové
Osobní automobil	2	5	mimořádné	6	výkonové

Inventarizace dlouhodobého majetku probíhá pravidelně 1x ročně (na konci účetního období) a při mimořádných událostech.